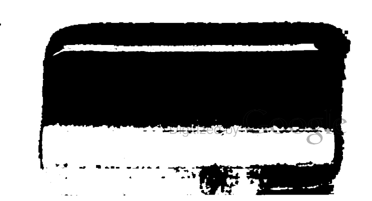



Digitized by Google

ECOLE DES SCIENCES SOCIALES & POLITIQUES DE LOUVAIN

L'IMPOT
SUR
LE CAPITAL & LE REVENU
EN PRUSSE
RÉFORME DE 1891-1893

PAR

GEORGES LEGRAND
AVOCAT

Mémoire couronné par le gouvernement belge au concours de 1893-1894 pour la collation des bourses de voyage, et dont le jury a voté l'impression.

BRUXELLES
SOCIÉTÉ BELGE DE LIBRAIRIE
(Société anonyme)
OSCAR SCHEPENS, directeur
16, rue Treurenberg, 16

PARIS
PEDONE-LAURIEL
LIBRAIRE-ÉDITEUR
13, rue Soufflot, 13

NAMUR
PAUL GODENNE, IMPRIMEUR-ÉDITEUR, RUE DE BRUXELLES, 13

MDCCCXCIV

AVANT-PROPOS

La réforme de l'impôt est une des préoccupations de l'heure présente.

En Belgique elle apparaît à l'horizon de la prochaine législature. En France elle est à l'ordre du jour. La Hollande s'y est intéressée l'an dernier. Dès 1891, sous l'inspiration du ministre des finances M. Miquel, la Prusse entamait un remaniement de l'imposition directe qui ne devait se terminer qu'en 1893.

L'œuvre du législateur prussien s'impose à l'attention parce qu'elle ne se borne pas à des détails d'organisation, elle touche aux bases fondamentales. Nous nous sommes proposé de l'étudier dans ces quelques pages.

Il n'est pas étonnant que le problème de l'impôt surgisse aujourd'hui réclamant une prompte solution.

La tendance centralisatrice s'est de plus en plus développée, les besoins de l'Etat ont rapidement grandi, les contributions des citoyens se sont accrues d'autant. Dès lors une inexactitude dans la répartition des charges devient un détriment grave pour les intérêts qui en sont victimes.

La centralisation est-elle un bien ou un mal? l'extension des attributions du pouvoir central marque-t-elle un progrès ou une décadence? questions que nous n'avons pas à traiter ici; nous constatons un fait et ne le discutons pas.

En même temps croissait la richesse mobilière, masse colossale et fuyante qui semble douée d'une omniprésence insaisissable, faite pour dérouter et décourager le législateur. Et pourtant il faut l'atteindre sous peine de laisser la propriété immobilière sous un poids écrasant et inique.

Qu'on ne puisse du premier coup corriger les défectuosités et combler les lacunes existantes en cette matière, cela est facile à comprendre. Il est non moins certain que, dans ce domaine comme en tout autre, jamais on ne parviendra à réaliser l'idéal de justice tracé par la théorie : le meilleur système d'imposition ne sera toujours que le moins mauvais. Mais si l'on est condamné à ne jamais toucher la perfection, ce n'est pas un motif pour renoncer à s'en rapprocher davantage.

Ne pas marcher serait coupable; aller de l'avant sans s'être d'abord enquis des expériences faites par les autres peuples, serait commettre une imprudence et s'exposer à devoir un jour revenir sur ses pas.

Nous n'avons pas la prétention de construire une théorie, d'édifier un système personnel. Notre but a été simplement d'analyser la réforme prussienne, de dégager ses principes, de rechercher ses motifs, de soumettre à ceux qui voudront bien nous lire les réflexions que cette étude nous a suggérées. En deux mots nous avons essayé de faire une monographie raisonnée.

C'est pourquoi nous ne nous sommes pas fait scrupule de ne citer que rarement ou même de passer sous silence nombre d'ouvrages importants parus en Allemagne, où des économistes célèbres tels que Wagner,

Helferich, Held, Neumann, Sœtbeer, Schäffle, etc. ont exposé leurs systèmes touchant ces graves problèmes d'impôt sur le revenu et d'impôt sur le capital.

A plus forte raison n'avons-nous ni analysé ni critiqué les systèmes des écrivains étrangers à l'Allemagne, tels, en France, de Parieu, Vignes, Stourm, Léon Say et tant d'autres.

Esquissons maintenant l'itinéraire que nous parcourrons; on avance d'un pas plus allègre et l'esprit plus libre dans une région dont on connaît la carte.

Avant d'explorer la législation prussienne, il faut en rendre les abords praticables : préciser et fixer le sens de quelques notions qui peuvent s'interpréter diversement et, par suite, causer de fâcheux malentendus, marquer les phases principales accomplies au cours de ce siècle par la législation de l'impôt direct en Prusse, dessiner le plan d'ensemble des réformes actuelles. C'est ce que nous tâcherons de faire au début de ce travail.

Ensuite nous déterminerons le principe fondamental de la législation prussienne. Nous verrons que le législateur n'a pas voulu du système de la spécialité des taxes dans l'organisation des finances générales. Il est parti de cette idée que le moyen de réaliser une juste répartition des charges publiques dans l'Etat, était de proportionner la contribution de chaque citoyen à sa situation pécuniaire globale.

Ce point éclairci, nous pourrons aborder l'examen spécial des deux grands rouages qui constituent l'imposition directe prussienne : l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital. Rouages d'inégale importance, car le second de ces impôts est qualifié par le législateur de « complémentaire ».

Nous étudierons leur raison d'être, leur rôle, leur organisation.

La notion du revenu, quelles ressources il faut comprendre sous cette dénomination courante mais vague; la distinction entre le revenu net et le revenu brut, son importance et sa réalisation; la différenciation à établir entre le revenu fondé, perpétuel et le revenu non fondé, périssable.

La conduite à tenir devant les capitaux productifs, tels que le matériel d'une usine ou d'une ferme, devant les capitaux improductifs, mobiliers et immobiliers, parcs, collections d'objets d'art.

L'imposition des personnes physiques et l'imposition des personnes civiles; parmi ces dernières, les unes se proposant un but lucratif ou une économie, comme les coopératives, les sociétés industrielles ou commerciales; les autres ayant une fin religieuse, philanthropique, charitable, tels les hospices; ou bien répondant à une nécessité administrative, ce qui est le cas pour la commune.

L'étude de ces questions fera l'objet de plusieurs chapitres.

Enfin nous traiterons du caractère personnel de l'imposition et du mode d'assiette, communs à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur le capital.

L'idée de la personnalité — de la fortune totale du contribuable et des circonstances particulières qui affectent son budget — domine toute la législation prussienne et mérite réflexion.

L'assiette — les procédés à mettre en œuvre pour connaître la situation pécuniaire du contribuable, saisir le capital et le revenu que l'on veut frapper — tel est le dernier problème, le plus difficile peut-être, qui ait fixé notre attention.

Ainsi borné, le sujet ne comportait pas nécessairement des conclusions catégoriques et on en chercherait en vain dans notre travail. Ce n'est pas au bout d'une

monographie que l'on peut répondre définitivement aux questions nombreuses et complexes que soulève l'étude de l'impôt. Or, nous le répétons, notre étude sera toute objective. Nous verrons ce qui a été fait et les résultats obtenus : au lecteur de juger.

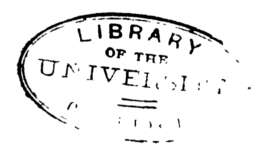
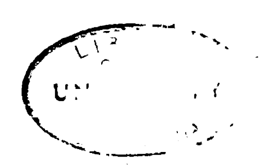


TABLE DES MATIÈRES



I. — NOTIONS PRÉLIMINAIRES

IMPÔTS DIRECTS ET IMPÔTS INDIRECTS. — La distinction des impôts en directs et indirects est ancienne et banale : on ne peut donc en faire abstraction. D'autre part, elle a le grand inconvénient de prêter à équivoque. Aussi il importe de fixer préalablement le sens qu'on se propose de lui donner.

Pour les uns, elle n'a qu'une valeur *formelle et administrative*. Est direct tout impôt qui se perçoit périodiquement, au moyen de rôles nominatifs. Est indirect tout impôt qui se perçoit sans périodicité, sans rôles nominatifs, à l'occasion d'un fait, d'un acte, d'un échange. Envisagée de la sorte, la distinction a le désavantage d'être tout extérieure, elle a l'avantage d'être très nette.

Pour d'autres, elle a une portée *réelle* et *économique*. Est direct l'impôt par lequel le fisc se propose d'atteindre immédiatement, suivant une échelle rigoureusement proportionnelle ou progressive, le contribuable qu'il convient de frapper. Est indirect l'impôt établi par le fisc dans le but d'atteindre le vrai contribuable médiatement et par ricochet, sans prétention à une proportionnalité ou progression très stricte. Ainsi conçue,

la classification a le mérite d'une certaine profondeur, mais elle touche au redoutable problème de l'incidence que Stuart Mill appelait, dans un moment de découragement, « le pont aux ânes de l'économie politique. »

La différence entre les deux interprétations saute aux yeux quand, de la théorie, on descend à la pratique : si l'on adopte la première manière de voir, les droits de succession sont des impôts indirects; suivant la seconde au contraire, il faut les ranger parmi les impôts directs (1).

Nous prendrons le premier sens, le sens formel, administratif. Nous serons ainsi en plein accord avec le législateur belge : en effet, l'art. 2 n° 2 de la loi du 12 juillet 1821 et l'arrêté royal du 31 décembre 1875, classent les droits de succession parmi les impôts indirects (2).

Conséquemment rentreront dans la catégorie des impôts directs :

1° Les impôts réels, tels que l'impôt foncier sur terres ou bâtiments, l'impôt des patentes, etc.;

2° L'impôt personnel sur le revenu ou sur le capital, basé sur des présomptions ou sur la taxation d'office ou sur la déclaration du contribuable.

Les impôts indirects comprendront : les droits de succession, mutation entre vifs, greffe, enregistrement, hypothèques, droits de consommation perçus à la frontière ou à l'intérieur (douanes ou accises), etc.

Impôt réel et Impôt personnel. — Si on laisse de côté les impôts indirects au sens que nous avons

---

(1) Leroy-Beaulieu. *Traité de la science des finances*, t. I, p. 225-226. Paris 1892.

(2) Maton. *Principes de droit fiscal*, t. I, p. 11-12.

adopté, pour s'en tenir aux impôts directs, on se trouve en présence de deux formes principales d'imposition.

On appelle réels les impôts qui frappent les sources de richesses, les *objets*, les choses, sans égard à la personne qui en jouit et à la somme de ses facultés. Les Allemands leur donnent le nom de «*Ertragssteuern*,» « *Realsteuern*, » « *Reineobjektsteuern*. » Tels l'impôt foncier, l'impôt des patentes, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

L'impôt est personnel quand il atteint la *personne* et par suite permet de prendre en considération *sa* puissance totale de contribution, « *die gesammte steuerkraft der Person* ». Ainsi l' « *Einkommensteuer* » en Prusse.

La plupart du temps ces deux formes se combinent et se complètent et l'une ou l'autre prédomine suivant les pays. Parfois l'une exclut ou tend à exclure l'autre. Dans l'ancien régime français, les deux coexistaient sous le nom de tailles personnelles et tailles réelles (1). De même aujourd'hui en France, en Belgique, en Autriche, dans plusieurs Etats allemands (Bade, Hesse), dans certains cantons suisses (Fribourg, Glaris). Au contraire la réforme prussienne a pour but l'élimination des impôts réels. La Saxe avait précédé la Prusse dans cette voie (2).

L'Italie et l'Angleterre présentent deux types intéressants. En Italie les revenus fonciers sont atteints par des taxes directes, un impôt sur le revenu frappe les

(1) Léon Say. *Les solutions démocratiques de la question des impôts*, tome I. 1e conf. Paris 1886.

(2) *Denkschrift* ou exposé général des motifs servant d'introduction aux trois projets de loi présentés au Landtag prussien en 1892. p. 19, 20.

richesses mobilières (1). L'Angleterre a cherché à combiner dans son « *Income-tax* » l'élément réel et l'élément personnel. Seul rouage pour ainsi dire de l'imposition directe, il est personnel en ceci qu'il permet aux citoyens d'obtenir des exemptions ou réductions de taxes s'ils prouvent que la somme totale de leurs revenus ne dépasse pas un chiffre déterminé; d'autre part cet impôt personnel s'irradie, se décompose en cinq impôts réels ou cédules dont chacun est assis et perçu suivant une méthode particulière.

Impôt sur le capital et Impôt sur le revenu. — Cette distinction ne se range pas plutôt sous la formule « impôt personnel » que sous la rubrique « impôts réels »; on conçoit des impôts différents sur les diverses espèces de capitaux ou bien un impôt général sur l'ensemble du capital, de même que l'on trouve des impôts sur les revenus et un impôt sur le revenu. Ainsi, dans le grand-duché de Bade, existe un système d'impôts réels sur les capitaux. Par contre, en Hollande, la loi qui est entrée en vigueur le 1er mai 1893 institue l'impôt personnel sur le capital.

La différence entre l'impôt sur le capital et l'impôt sur le revenu se comprend sans définition. Une taxe de 1/2 p. ‰ sur la valeur *vénale* des maisons est un impôt sur le capital; une contribution de 5 p. % sur la valeur *locative* des maisons est un impôt sur le revenu.

Il y a quelques années, le capital était rarement pris pour base de l'impôt. On citait la Suisse et les Etats-Unis comme exemples de cette forme d'imposition.

---

(1) Leroy-Beaulieu. *Loc cit*, p. 482. Hector Denis. *L'impôt sur le Revenu. Rapports et documents*, tome I, chap. III, surtout p. 112, 113.

Aujourd'hui l'impôt sur le capital est voté en Hollande et en Prusse.

IMPÔT SUR LA RICHESSE PRÉSUMÉE ET IMPÔT SUR LA RICHESSE CONSTATÉE. — Nous appelons impôt sur la richesse présumée celui qui a recours à des indices fixes, uniformes, au moyen desquels le fisc suppute approximativement la richesse invisible du contribuable. Par exemple en Belgique, la contribution personnelle fondée sur la valeur locative de l'habitation, les portes et fenêtres, le mobilier, les domestiques, les chevaux de luxe; en France, la contribution mobilière a des bases analogues.

En Prusse, en Hollande, en Suisse, l'impôt personnel, branche essentielle de l'imposition directe dans ces pays, est établi sur la richesse constatée. D'une part, le législateur n'a pas voulu se contenter des bases réelles qui ne lui fournissaient aucune lumière sur certaines catégories de richesses et lui donnaient seulement une connaissance approximative des autres espèces de ressources; et d'autre part il a estimé insuffisants les indices invariables qui constituent des présomptions.

En ce cas, deux espèces de personnes peuvent concourir à l'établissement de l'impôt : le contribuable et les taxateurs; l'influence proportionnelle de ces deux éléments varie. Tantôt la taxation d'office est la chose principale et le contribuable n'a que le droit de réclamation. Tantôt la déclaration du contribuable est au seuil de toutes les opérations et les taxateurs ne font que reviser la déclaration. Le second mode prévaut généralement aujourd'hui.

Ce qui différencie notablement les organismes des divers pays, c'est la composition des commissions d'établissement et de recours. Ne doivent-elles comprendre que des agents du gouvernement? Est-il préférable

qu'une certaine place soit laissée à la ***selb-taxation,*** c'est-à-dire à la taxation du citoyen par ses concitoyens? On comprend que cette question soit importante.

II. — COUP D'ŒIL SUR LE DÉVELOPPEMENT DE LA LÉGISLATION PRUSSIENNE EN MATIÈRE D'IMPOSITION DIRECTE AU PROFIT DE L'ÉTAT (1).

Le sens des termes étant fixé, nous croyons utile de noter en quelques traits les transformations successives de l'imposition prussienne au cours de ce siècle; nous arriverons ainsi aux réformes actuelles. Ayant suivi les évolutions passées d'un organisme, on en comprend mieux l'état présent.

Jusqu'en 1810 le système d'imposition de la Prusse consistait principalement en droits de douane et de consommation.

En 1810 et 1811 une tentative de réforme se fait jour, mais les charges nécessitées par la guerre viennent bouleverser l'œuvre à peine commencée.

Il faut attendre *la loi du 30 mai 1820* pour voir l'ordre s'établir dans les finances prussiennes. Cette loi organise un impôt personnel sous le nom de « *Classensteuer*. » Cet impôt frappe les petites villes et le

(1) V. Hitze. *Arbeiterwohl*, Cologne. *Drittes Heft* 1891. — *Denkschrift*, novembre 1892, p. 1-8.

plat pays, tandis que dans les grandes villes les droits de mouture et d'abattage subsistent. Le *Clăssensteuer* est fondé sur la division de la population en cinq classes d'après l'état social et la profession. Ainsi la 1re classe comprend les travailleurs salariés (journaliers et domestiques), la 2e les gens des petits métiers, la 3e les paysans, la 4e les notabilités, la 5e les gens aisés et riches. La 1re classe paie ordinairement par an et ménage (3 personnes) 2 thlrs, la 2e 4 thlrs, la 3e 12 thlrs, la 4e 24 thlrs, la 5e 48 thlrs (1).

Le *Classensteuer* n'était autre chose que la capitation graduée des premiers temps de l'ancien régime français. Il prêtait donc aux mêmes critiques et il est douteux que les économistes allemands aient trouvé pour exprimer ces critiques une comparaison plus ingénieuse que celle inventée par Boisguillebert : « Il est du même ridicule, écrivait celui-ci, d'avoir établi qu'un avocat ou marchand ou seigneur de paroisse et un officier payeront la même somme, qu'il le serait de régler que tous les boiteux contribueraient pour la même part. » (2) Des efforts se firent bientôt pour proportionner davantage l'impôt au revenu ; à cette fin on intercala des degrés entre les classes primitives.

La loi du 1er mai 1851 marque une étape. Le *Classensteuer*, capitation graduée, est modifié et un impôt sur le revenu ou « *Einkommensteuer* » est créé. Les perfectionnements introduits dans l'organisation du *Classensteuer* consistent dans l'intercalation de nouveaux degrés entre les anciens et ont pour objet une proportionnalité plus exacte de l'impôt au revenu.

---

(1) Hitze. *Arbeiterwohl. loc. cit.*

(2) Cité par Léon Say dans son livre : *Les Solutions démocratiques de la question des impôts.* t. I. p. 30. Paris 1886.

En outre il est établi que désormais le *Classensteuer* n'atteindra plus les revenus supérieurs à 1000 thlrs (ou 3000 marks ou 3750 fr.); ceux-ci seront soumis à l'*Einkommensteuer* au taux de 3 % du revenu annuel. A la différence du *Classensteuer*, l'*Einkommensteuer* fonctionne aussi bien dans les grandes villes que dans les petites villes et le plat pays.

Arrive *la loi du 25 mai 1873* qui est très importante parce qu'elle fait tomber la différence qui séparait l'impôt de classes de l'impôt sur le revenu. Dans l'impôt de classes la graduation des charges reposait essentiellement sur la profession, l'état social. La sous-division de chaque classe professionnelle ou sociale en degrés n'avait pu qu'atténuer ce défaut. Au contraire, l'impôt sur le revenu graduait la contribution d'après l'importance du revenu annuel sans souci de la profession qui, dans notre société moderne du moins, ne peut être prise comme indice de richesse, d'aisance ou de médiocrité. Désormais cette différence disparaît, bien que les deux dénominations subsistent. Ces dénominations seront elles-mêmes effacées par la loi du 24 juin 1891 ; il n'y aura plus alors qu'un seul impôt sur le revenu « *Einkommensteuer* » à côté des impôts réels sur les revenus.

Signalons quelques réformes accessoires :

1° Avant la loi du 25 mai 1873, l'impôt sur le revenu, une fois le taux de 7,200 thlrs atteint pour les revenus de 240,000 thlrs, restait au même point pour tout revenu supérieur. Cette limite maximale est supprimée.

2° Les revenus annuels qui ne dépassent pas 1,400 thlrs ont droit à des réductions d'imposition quand ils sont grevés de charges extraordinaires.

3° Une autre loi du 25 mai 1873 supprime complètement les impôts de mouture et d'abatage; en conséquence l'impôt des classes est étendu aux grandes villes.

Les lois du 16 juin 1875 et *26 mars 1883* accentuent les mesures d'exemption et de modération d'impôts en faveur des petits revenus.

Le grand reproche dirigé à cette époque contre l'impôt personnel « *Classensteuer* » et « *Einkommensteuer* » concernait l'assiette de l'impôt. C'est à ces défectuosités d'assiette que *la loi votée le 24 juin 1891* « *Einkommensteuergesetz* » et entrée en vigueur le 1er avril 1892, se proposait principalement de porter remède.

Durant cette période de 1810 à 1891, à plusieurs reprises, des perfectionnements avaient été apportés dans l'organisation des impôts réels : impôt sur les terres ou foncier (1) « *Grundsteuer* », impôt sur les bâtiments « *Gebaüdesteuer* », impôt sur le commerce et l'industrie « *Gewerbesteuer* ». Il y avait aussi un impôt sur l'exploitation minière « *Bergwerksteuer* ». En 1891 une loi réorganisa l'impôt sur le commerce et l'industrie (2).

---

(1) En Prusse, à la différence de la Belgique et de la France, on entend par impôt foncier *(Grundsteuer)* l'impôt sur les terres à l'exclusion des propriétés bâties qui sont soumises à un impôt sur les bâtiments « *Gebaüdesteuer* ».

(2) Pour le détail, v. *Denkschrift* p. 1-8.

III. — PLAN DES RÉFORMES PRUSSIENNES

La loi de l'impôt sur le revenu du 24 juin 1891 n'était pas une innovation isolée dans la pensée de son auteur. C'était un rouage destiné à tenir une large place, mais non toute la place, dans un organisme nouveau; c'était la condition préalable d'un remaniement complet à opérer dans les finances prussiennes.

L'ensemble de la réforme désirée a été présenté au Landtag sous forme de trois projets datés du 2 novembre 1892 :

1° Un projet d'impôt sur le capital;

2° Un projet sur l'imposition communale;

3° Un projet ayant pour but la suppression des impôts réels comme impôts au profit de l'Etat (1).

L'économie de cette réforme tient dans les propositions suivantes :

A. *Les impôts réels* (foncier, bâtiments, commerce et industrie) *sont transférés de l'Etat aux communes.*

---

(1) Ces projets ont été convertis en lois le 14 juillet 1893 et publiés dans le *Deutscher Reichsanzeiger* sous la date des 28 et 29 juillet 1893.



Ils deviennent la base des recettes communales. En conséquence, le droit des communes — autrefois très étendu — de frapper des centimes additionnels à l'impôt sur le revenu perçu au profit de l'État, est strictement limité. Les projets n° 5 et 7 des documents législatifs prussiens visent ces points.

Les motifs principaux de ce transfert sont :

a) Le système de la spécialité des taxes est très juste en matière d'imposition communale : le triple impôt réel cédé réalise ce système.

b) Au contraire le système de la proportionnalité de l'imposition aux facultés totales des citoyens est le seul juste et praticable pour l'imposition à établir au profit de l'Etat : à cet effet l'impôt personnel présente de grands avantages sur les impôts réels.

c) Il est bon que l'imposition communale et l'imposition d'Etat soient distinctes : cela est avantageux aux communes et à l'Etat; c'est même indispensable à la sauvegarde des intérêts de l'Etat quand ce dernier tire le plus clair de ses ressources d'un impôt personnel sur le revenu basé sur la déclaration du contribuable. Supposez que l'imposition communale consiste principalement en centimes additionnels à l'impôt d'Etat, qu'adviendra-t-il? Les citoyens se sentant écrasés feront tout leur possible pour dissimuler leurs richesses; le mal sera plus grave encore si des particuliers remplissent le rôle de taxateurs; les contribuables chercheront alors par des compromis frauduleux et des ententes secrètes, à se soustraire à des charges qui leur paraîtront trop lourdes (1)

---

(1) V. *Denkschrift*, p. 18. Quant à l'intérêt des communes le *Denkschrift* l'expose ainsi à la page 17 :

1° Quand sous la pression d'une circonstance locale les gros

B. *L'abandon des impôts réels aux communes oblige l'Etat à chercher ailleurs une compensation :* il la trouvera principalement dans l'impôt sur le revenu réorganisé par la loi du 24 juin 1891 (le taux ayant été élevé, les personnes civiles — pas toutes cependant — soumises à l'impôt, les procédés d'assiette perfectionnés) et dans la création d'un impôt complémentaire sur le capital (projet de loi n° 6 des documents législatifs prussiens).

---

revenus s'affaissent dans une commune, si l'imposition communale consiste en majeure partie en centimes additionnels à l'impôt sur le revenu, la caisse communale est en souffrance. Il n'en est pas de même pour la caisse de l'Etat qui ne peut se ressentir, elle, d'une circonstance locale. Vis-à-vis d'elle, les plus-values et les moins-values des différentes parties du pays se font équilibre.

2° Dans les grandes villes où les gros revenus sont nombreux, si le régime communal repose sur des centimes additionnels à l'impôt sur le revenu, il arrive que l'imposition communale est proportionnellement beaucoup moins lourde que dans les petites villes où les gros revenus sont rares. Cela étant, les revenus flottants sont portés à émigrer des petites villes vers les grandes et la concentration de la fortune dans quelques grands centres s'ensuit fatalement.

De ces deux motifs il résulterait que les recettes communales sont plus sûres quand elles consistent en impôts établis sur des revenus *attachés par leur nature au territoire* de la commune plutôt que sur des revenus *flottants*.

Sans contester ce que ces observations ont de juste, il est peut-être bon d'observer que dans une certaine mesure les revenus de l'industrie et du commerce sont aussi des revenus flottants.

Voici le bilan projeté en suite de ces réformes :

A. Recettes auxquelles l'Etat renonce :

Impôt foncier	39,907,000 m.
Impôt sur les propriétés bâties	35,086,000 m.
Impôt sur le commerce et l'industrie	19,811,000 m.
Redevances des mines	6,926,000 m. (1)
Total	101,730,000 m. (2)

B. Pour combler ce déficit :

Plus-value produite par l'impôt sur le revenu réorganisé par la loi du 24 juin 1891	40,000,000 m.
Part des droits de douane jusqu'aujourd'hui cédée aux communes en vertu de la loi Huene	24,000,000 m.
Subsides que les communes sont désormais obligées de payer à l'Etat pour l'assiette « *Veranlagung* » de l'impôt industriel et de l'impôt sur le revenu	1,750,000 m.
Epargne des frais nécessités autrefois par la levée « *Erhebung* » des impôts foncier, sur les bâtiments et industriel, frais désormais à charge des communes	1,190,000 m.
Total	66,940,000 m. (3)

Restent 35,000,000 m. à trouver : on les demandera à un impôt sur le capital.

---

(1) Les redevances des mines sont supprimées comme impôt spécial.

(2) *Denkschrift*, p. 29.

(3) *Denkschrift*, p. 29, 30, 31, 32, 33.

L'histoire de l'imposition prussienne au XIX[e] siècle, l'ensemble de la réforme récemment effectuée, sont maintenant sous les yeux du lecteur. Cette réforme nous allons l'examiner de plus près. Nous allons chercher à dégager les grands traits qui en sont comme l'ossature, les raisons conductrices qui ont guidé le législateur dans son œuvre.

Annexe au plan des réformes prussiennes

M. Raffalovich a donné dans l'*Economiste français*, numéro du 22 octobre 1892, un aperçu instructif sur la situation comparée de l'impôt réel et de l'impôt personnel dans les communes prussiennes sous le régime antérieur à la réforme :

L'impôt sur le revenu (impôt personnel) monte de 3 % perçus au profit de l'Etat à 10, 15, 20 p. % par suite des centimes additionnels prélevés au profit des communes.

La proportion entre les diverses espèces de recettes communales est la suivante :

	VILLES	CAMPAGNES
Centimes addit. à l'impôt du revenu . .	55 %	36 1/2
à l'impôt foncier et bâti .	9	4 1/4
à l'impôt industriel . .	1 1/4	37 1/4
Impôt sur le revenu autonome	16 1/2	2
Impôt personnel	»	5
Impôt sur les loyers	11 1/4	»
Autres taxes réelles	6	13
Chiens	1	1/2
Divers	»	1 1/2

Dans les villes l'impôt réel donnait 16 1/4, dans les campagnes 52 1/4. Dans les villes l'impôt personnel donnait 82 3/4, dans les campagnes 32 1/4.

En 1891, dans 206 grandes villes, la proportion entre l'impôt personnel et l'impôt réel était de 6 1/4 à 1 (103 millions d'impôts personnels équivalents à 190 centimes additionnels, 16 millions d'impôts réels à 47 1/3 centimes additionnels.)

Dans un certain nombre de communes rurales, 36 centimes additionnels à l'impôt réel, 63 centimes à l'impôt personnel.

Il en résulte que dans les villes la taxation locale greffée sur les impôts frappant le revenu est excessive, tandis que le rôle de l'impôt réel (foncier, etc.) est insignifiant. C'est contraire à la bonne politique qui fait une différence entre l'impôt de l'Etat et l'impôt local. Si une partie des dépenses locales profite à tous les habitants, il en est d'autres qui sont spécialement avantageuses aux propriétaires, aux industriels (service de la voirie, éclairage, égouts, protection contre l'incendie, etc.)

Dans 206 grandes villes, en 1891, 52 millions ont été dépensés pour la voirie contre 10 millions de recettes. Pour couvrir les 42 millions restants il aurait fallu plus de 100 centimes additionnels aux impôts réels; il n'en a été levé que 47 1/3.

En outre, une bonne partie des intérêts des dettes urbaines (37 millions) ont la même origine. Dans les petites villes et les campagnes, les conditions sont différentes; la proportion est plus équitable.

CHAPITRE PREMIER

LE PRINCIPE FONDAMENTAL DE L'IMPOSITION DIRECTE

Deux systèmes se présentent lorsqu'il s'agit de fixer le principe qui réglera la mesure de contribution de chaque citoyen aux dépenses publiques : *la spécialité des taxes* et *la contribution suivant la capacité.*

Qui dit spécialité des taxes, prétend calculer la portion de service rendu par l'Etat à chaque catégorie de citoyens et frapper cette catégorie de citoyens d'un impôt correspondant. Prendre pour formule la contribution suivant la capacité, c'est considérer l'établissement de cette équation comme impossible ou superflu, et décréter que les citoyens contribueront aux charges publiques selon le degré de leurs facultés pécuniaires.

L'exposé général des motifs « *Denkschrift* » caractérise nettement et succinctement ces deux modes dans les termes que voici (p.12) : « Dans la doctrine nationale de l'impôt, de tout temps, deux écoles se sont dressées l'une en face de l'autre, l'une réglant l'imposition d'après l'intérêt « *Interesse* », l'autre suivant la capacité « *Leistungsfähigkeit* ». Les tenants de la première conçoivent l'impôt comme rétribution de la part du citoyen pour

les avantages à lui procurés par l'Etat; ils prétendent déterminer la quotité de l'impôt par la quantité des avantages. Au contraire les représentants de la deuxième voient dans l'impôt une contribution aux nécessités financières publiques, non pas conditionnelle aux services rendus par l'Etat, mais immédiatement fondée sur le fait qu'on appartient à l'Etat; conséquemment la capacité du citoyen est pour eux l'unique critérium de l'imposition (1). »

M. Leroy-Beaulieu écrit : « On a essayé souvent d'un système d'impôts spéciaux qui ferait payer directement par chaque citoyen le prix du service que lui rend l'Etat, la province ou la commune. » Plus loin : « On présume que tous les citoyens participent en proportion de leurs revenus aux avantages du gouvernement et aussi aux fautes commises par le gouvernement, et que par conséquent ils doivent payer l'impôt proportionnellement à leurs facultés ou à leurs revenus. »

Pour apprécier les deux systèmes que nous venons de définir, il importe de distinguer les finances locales des finances de l'Etat.

Dans la sphère des *finances locales*. M. Leroy-Beaulieu n'est pas partisan de la spécialité des taxes : « S'il est utile de spécialiser les taxes quant à l'emploi qu'on en fait, il est superflu et préjudiciable de les spécialiser quant à leur nature et à leur assiette, c'est-à-dire de faire de toutes ces taxes directes locales des impôts qui n'ont entre eux aucun lien, qui ne pèsent pas dans la même proportion sur les différentes propriétés (2). »

---

(1) *Denkschrift*, p. 12.

(2) Leroy-Beaulieu, *Loc cit*, p. 134, 138, 713.

L'idée de baser l'imposition communale sur le principe de la spécialité des taxes est au contraire le pivot de la réforme prussienne; comme nous l'avons dit, un projet de loi de 1892 remet aux communes les impôts réels, c'est-à-dire l'impôt foncier, l'impôt sur les bâtiments, l'impôt industriel; en suite de ce transfert la faculté de décréter des centimes additionnels aux impôts d'Etat est restreinte en des bornes étroites. Cette application de la spécialité des taxes aux recettes communales est ainsi justifiée :

« Une partie des dépenses communales profite dans une mesure plus ou moins proportionnelle à tous les habitants, mais une autre partie de ces dépenses profite totalement ou principalement aux objets indissolublement attachés à la commune — propriétés foncières ou bâties, exploitations industrielles — et augmente la valeur de celles-ci ou est exigée par elles. » Et plus loin : « Il importe de considérer que, tandis que le développement de la commune profite ordinairement d'une façon purement passagère à ceux qui n'y ont qu'une résidence momentanée ou temporaire, ce même développement présente une utilité de nature plus durable pour les objets indissolublement attachés à la commune. » (1) Nous n'avons pas à insister sur ce point, notre travail n'ayant pas pour objet les finances locales.

Si l'on aborde la sphère des *finances de l'Etat*, les données du problème ne sont plus les mêmes : « Etant donné que le système d'imposition suivant la capacité est, à peu près de l'aveu de tous, celui qui correspond le mieux à la conception et à l'essence de l'Etat, il doit être considéré au point de vue de la politique financière pratique comme le seul réalisable. » ( )

---

(1) *Denkschrift*, p. 15, 16.

(2) *Denkschrift*, p. 13.

M. Leroy-Beaulieu écrit dans le même sens : « Le système de la spécialité des taxes tend à être abandonné. Il est visible qu'il ne pourrait jamais être appliqué pour les impôts nationaux, il ne saurait servir que pour les recettes des communes ou des districts. » (1)

Ainsi, en désaccord quand il s'agit des finances locales, le législateur prussien et M. Leroy-Beaulieu se rencontrent pour bannir la spécialité des taxes du domaine des finances générales. Cette commune opinion peut-elle revendiquer pour elle de sérieuses raisons ?

On saisit de suite combien il serait difficile de déterminer l'avantage que chaque citoyen retire des grands services organisés par l'Etat. Le progrès des sciences et des arts, le soin de l'hygiène, le développement des agréments publics, la représentation et la défense extérieures réclament des sommes considérables dont tout le monde tire profit dans une mesure indéfinissable.

Il faut aussi tenir compte des compensations et de la solidarité existantes dans un Etat : ainsi d'une part les dépenses de grande voirie présenteront plus d'utilité pour les propriétaires ruraux ou urbains (commerçants, industriels, agriculteurs); d'autre part les musées et bibliothèques serviront tout d'abord aux gens de professions libérales. — Si la production de certains revenus, tels que les revenus de l'agriculture, réclame de la part de l'Etat un secours pécuniaire sans lequel d'autres revenus, ceux d'un avocat par exemple, peuvent aisément se produire, c'est là une loi naturelle; mieux vaut que tout le monde en supporte les conséquences plutôt qu'une seule catégorie de citoyens. Pour reprendre un mot de M. Leroy-Beaulieu, la « solidarité » sociale le veut ainsi.

---

(1) Leroy-Beaulieu, *loc-cit*, p. 137.

Ces considérations nous semblent militer fortement pour le principe de la proportionnalité contre le système de la spécialité.

Cependant un économiste allemand indiquait une application restreinte de ce dernier système qui mérite d'être mentionnée. Parlant du rôle de la justice répressive et de la police préventive, il y trouvait un argument en faveur de l'impôt complémentaire sur le capital. « Une notable portion des ressources de l'Etat actuel, écrivait-il, sert à la protection du capital et à la protection du revenu et, en vérité, particulièrement à la protection du capital. La police préventive est essentiellement un recours à la puissance de l'Etat pour la sauvegarde du capital, subsidiairement seulement pour la garantie du revenu. La justice répressive aussi sert dans une proportion beaucoup plus grande à protéger la propriété (1). » Sans rejeter la part de vérité contenue dans cette réflexion, remarquons néanmoins qu'en dehors des classes nécessiteuses dont il faut ici faire abstraction, puisque des dispositions de privilège sont ordinairement prises à leur égard, il est peu de citoyens qui ne bénéficient en une certaine mesure de la protection accordée par l'Etat au capital (2).

(1) Dr Jastrow. *Braun's Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik. Band V.* 1892.

(2) Il importe de ne pas opposer le mot « proportionnalité, » tel qu'il est employé dans ce chapitre, au mot « progression. » L'imposition proportionnelle, au sens où nous l'entendons ici, est parfaitement compatible avec un système d'imposition progressive. C'est si vrai que la législation prussienne, après avoir pris pour base le principe de la proportionnalité, établit une échelle de progression. L'expression que nous avons employée signifie tout uniment que l'impôt doit suivre — progressivement ou non — les variations constatées dans la somme de facultés, dans la capacité contributive des citoyens.



CHAPITRE DEUXIÈME

DE LA PLACE OCCUPÉE PAR L'IMPÔT SUR LE REVENU DANS L'IMPOSITION DIRECTE

Ce chapitre peut se réduire aux deux propositions suivantes : l'impôt sur le revenu est *une* branche de l'imposition directe prussienne; il en constitue la branche *principale*. Pour s'en convaincre il suffit de citer deux chiffres. (1)

L'organisation nouvelle doit consister en un impôt sur le revenu et un impôt sur le capital : or, pour l'exercice 92-93, l'impôt sur le revenu a rapporté 124,842,848 m. A l'impôt sur le capital on demande seulement 35,000,000 m.

Est-il juste de donner *une place* à l'imposition du revenu? D'aucuns prétendent qu'il vaudrait mieux faire du capital le fondement unique de l'imposition directe. Ils soustraient ainsi à l'imposition directe une catégorie nombreuse de citoyens : tous ceux qui, jouissant d'un revenu professionnel dont la production n'exige pour ainsi dire pas de capitaux et ne possédant guère d'autres

(1) *Denkschrift*, p. 23 et 33.

ressources, vivent sur ce revenu sans beaucoup s'inquiéter de capitaliser. Combien d'ouvriers, employés, fonctionnaires, artisans, savants, artistes, gens de professions libérales, sont dans ce cas !

1. Une pareille exemption semble contraire à l'équité sociale et à la sagesse politique. L'équité sociale serait blessée par le privilège accordé à ceux dont les revenus professionnels sont considérables. Or, comme le remarque Jastrow (1), les privilèges non motivés sont d'autant plus injustes en matière d'impôts que l'allègement dont jouissent les uns doit se traduire en une surcharge pour les autres, la caisse de l'Etat devant absolument trouver de quoi se remplir.

Quant à la sagesse politique, le docteur Fawcet et à sa suite M. Leroy-Beaulieu (2) ont appelé l'attention sur ce point que, dans les sociétés démocratiques, il est bon d'astreindre le plus grand nombre possible de citoyens à contribuer, fût-ce pour une part minime, aux charges directes : si tout le poids de l'imposition directe reposait sur le capital ou sur les gros revenus, ceux qui n'ont que des revenus modiques voteraient avec enthousiasme toutes les dépenses qui leur passeraient par la tête. Evidemment ceci n'implique aucune désapprobation des mesures prises en faveur des déshérités qui ont à peine ou tout juste de quoi vivre; de celles-là nous aurons occasion d'ailleurs de parler plus loin.

2. Il saute aux yeux que l'absence d'impôt sur les revenus mettrait hors la portée du fisc une portion notable de la richesse nationale. M. Leroy-Beaulieu (3) estime à 180 ou 200 milliards le capital de la France,

---

(1) Jastrow, *loc cit.*

(2) Leroy-Beaulieu, *loc cit*, p. 447.

(3) Leroy-Beaulieu. *Loc cit*, p. 213, 214.

tant mobilier qu'immobilier, en capitaux fixes ou circulants. Au taux de 5 p. °/₀ le revenu net de ce capital serait de 8 à 9 milliards. Or l'ensemble des revenus des Français est estimé à 25 ou 30 milliards.

3. Il faut aussi se garder de donner une prime à ceux qui dépensent et n'épargnent pas. Supposez un avocat gagnant 20,000 fr. par an ; ses revenus de capitaux sont minimes. Il habite à la ville une maison confortable qu'il loue, il vit bien. Chaque année il se paie le luxe d'un voyage instructif en pays étranger ou d'une saison reposante aux bains de mer. Quant à l'épargne, c'est le moindre de ses soucis : il n'a pas d'enfant, ou s'il en a, il estime que, riches des leçons et de l'exemple paternels, ils se tireront bien d'affaire par eux-mêmes. Que paiera-t-il au fisc dans un système d'imposition directe basé uniquement sur le capital? Autant dire rien. Cependant il profite de la plupart des services publics. On dira que les taxes de consommation l'atteignent : soit, mais tous les objets de consommation sont-ils taxés? et puis les dépenses de consommation sont-elles la seule source de jouissance? Au contraire, voici un petit cultivateur; après de longues années de labeur opiniâtre il a réalisé son rêve, un lopin de terre bien à lui, dont il usera à sa guise, qu'il transmettra à ses enfants : c'est un capitaliste et comme tel le fisc l'épargnera d'autant moins que lui-même aura eu le courage de plus épargner. Car il est manifeste que l'impôt sur le capital étant l'unique impôt direct, le taux en sera élevé.

Ces divers motifs relevant à la fois de la morale, de la politique et de la finance, inclinent à donner place dans l'imposition directe à un impôt qui prendra pour base le revenu.

Le législateur prussien va plus loin, puisqu'il dit : « *La branche principale* de l'imposition directe de l'Etat sera désormais l'impôt sur le revenu perfectionné,

lequel a un rapport immédiat avec l'indice le plus important sans aucun doute de la puissance d'imposition du contribuable, c'est-à-dire le revenu (1) ».

La puissance d'imposition du citoyen dépend de ses facultés pécuniaires; or celles-ci sont corrélatives à la somme de revenus qu'il perçoit annuellement ou pourrait percevoir s'il le voulait (2), car en général on vit de son revenu, non de son capital. Mais la quantité de revenu ne correspond pas toujours à la quantité de capital; nous avons parlé d'une classe nombreuse de revenus dont la mise au jour ne suppose presque pas de capitaux. Quant aux revenus qui nécessitent des capitaux, leur condition est loin d'être identique; comparez entre eux l'agriculture et le commerce, les divers commerces et les diverses industries; la proportion du capital au revenu est-elle uniforme? Nous savons que les diverses espèces de revenus ont une tendance à s'égaliser, mais les tendances économiques ne sont pas des lois mathématiques. Il y a plus : si l'uniformité n'existe pas en temps normal, qu'est-ce donc quand l'une ou l'autre branche de l'activité nationale vient à fléchir sous l'action d'une crise? La crise se traduit par ce fait qu'un capital considérable ne donne plus qu'un petit revenu; l'impôt sur le capital n'en tient pas compte, il aggrave la crise puisqu'il continue à grever le capital.

Ainsi nous avons vu le législateur prussien mettre à la base de l'imposition directe le principe de la contribution d'un chacun aux dépenses publiques suivant

(1) *Entwùrf eines ergänzüngssteuer gesetzes. Begründung.* p. 25.

(2) Cette distinction est nécessaire à cause des capitaux *naturellement* productifs mais *effectivement* improductifs, tels qu'un parc seigneurial, etc.

ses capacités pécuniaires. Nous avons ensuite recherché les motifs qui ont dû se présenter à son esprit lorsqu'il a assigné dans le cadre de l'imposition directe la place principale à l'imposition sur les revenus.

Ici se pose la question de savoir ce qu'il a entendu par le mot « revenus. » A-t-il ou non voulu atteindre toutes les ressources qu'on englobe vulgairement sous cette rubrique? S'il a exempté certaines catégories, sur quelles raisons pareille exemption est-elle fondée? Des revenus nous passerons aux personnes; car il ne suffit pas de savoir sur quels revenus on doit payer l'impôt, il faut de plus connaître quelles personnes sont astreintes à le payer.

CHAPITRE TROISIÈME

DES REVENUS ET DES PERSONNES SOUMIS A L'IMPÔT

A. DES REVENUS. — *Que faut-il comprendre sous la dénomination de revenus?*

Le législateur prussien n'a pas donné de définition; c'eût été difficile et malgré tous les soins qu'on aurait mis à la rédiger, des interprétations diverses auraient infailliblement surgi. Il a donc été bien inspiré en prenant le parti d'énumérer sous quatre rubriques les ressources qu'il voulait imposer.

1. *Revenus du capital mobilier* (rentes, intérêts de créances, dividendes d'actions, intérêts d'obligations, profits d'opérations entreprises dans un but de spéculation).

2. *Revenus du capital foncier* (revenus de l'exploitation, fermages et loyers, valeur locative de la maison habitée par son propriétaire).

3. *Revenus de l'industrie, du commerce, de l'exploitation minière* (entreprises privées ou sociales, associations lucratives entre personnes commerçantes ou non).

4. *Toute sorte de bénéfices* comme les droits à des recettes périodiques, pour autant qu'elles ne sont pas déjà comprises dans les trois premières classes (salaire des ouvriers, gages des gens de service, appointements des fonctionnaires, traitements d'attente et pensions,



revenus d'écrivains, honoraires des professions libérales et autres de ce genre).

L'examen critique des dispositions légales concernant ce point sera plus facile et aura plus de chance d'être complet si nous avons sous les yeux un cadre logique où viennent se placer les diverses espèces d'objets ordinairement considérés comme éléments de richesse.

1° Les objets *naturellement* et *effectivement productifs* de ressources *périodiques* tombent sous l'application de la loi : par exemple un champ affermé, tant pour le prix de loyer qu'en retire le propriétaire que pour le produit qui en revient au fermier, une terre exploitée par le propriétaire lui-même, une maison louée, les actions et obligations, les créances hypothécaires et chirographaires, un commerce, une industrie, une profession. Pour ces derniers, il est vrai, les bénéfices ne sont pas périodiques dans leur réalisation, mais plutôt dans leur constatation : c'est en effet au bout de l'année que le commerçant, l'industriel, le médecin dresse son bilan ou fait ses comptes; cela n'importe pas. Il n'y a pas de doute que ces diverses ressources doivent être comprises sous le nom de « revenus ». (1)

(1) Les contribuables possédant un revenu supérieur à 3,000 m. étaient au nombre de :

En 91/92, 254,280. — En 92/93, 316,889.

Le revenu total de ces contribuables montait au chiffre de :

En 91/92, 1,887,440,517. — En 92/93, 2,812,342,342.

Le revenu de ces contribuables se répartissait comme suit :

	91/92	92/93
Revenu du capital mobilier,	584,448,953	911,721,201
» du capital foncier,	707,219,251	755,361,284
» du commerce, ind., mines,	650,723,967	982,804,091
» d'affaires,	351,152,488	593,941,967
A défalquer,	406,104,142	431,486,201

(*Deutscher Reichsanzeiger*, 12 octobre 1892.)

2° Que décider des objets *naturellement productifs* de ressources *périodiques* mais *effectivement improductifs?* La loi prussienne (§ 7) soumet à l'impôt les bénéfices annuels en argent ou évaluables en argent provenant « du capital foncier, des fermages et loyers, y compris la valeur locative de l'habitation dans sa propre maison. »

Plus loin entrant dans plus de détails, elle s'exprime ainsi (§ 13) : « Pour les maisons non louées dont le propriétaire use lui-même comme habitation ou autrement, le revenu est calculé d'après la valeur locative; ne doit pas être comptée ici la valeur locative des maisons ou parties de maison utilisées par le propriétaire pour son industrie rurale ou urbaine : la valeur d'utilité de celles-ci devant être comprise dans le revenu produit par l'industrie en question. » Citons enfin pour compléter quelques mots de l'ordonnance ministérielle du 5 août 1891 pour l'application de la loi du 24 juin 1891 *(Ausführùngs Anweisung. Artikel 16.* II. Revenu des maisons. Maisons utilisées par le propriétaire lui-même) : « Comme revenu des maisons ou parties de maison servant au propriétaire ou aux membres de sa famille pour l'habitation et les besoins du ménage, il faut compter leur valeur locative annuelle et pour déterminer cette valeur il faut tenir compte des cours, jardins, parcs et autres dépendances de la maison. » Cette application de l'impôt se justifie par un raisonnement très simple : si un contribuable demeure dans une maison dont il est propriétaire, c'est qu'il a préféré pour une part de sa fortune ce mode de placement à un autre, par exemple à des valeurs mobilières; or, supposez que le capital engagé dans l'achat ou la construction de la maison ait été employé en souscription d'actions ou d'obligations, les dividendes ou intérêts de celles-ci seraient tombés sous le coup de l'impôt;

pour mettre sur le même pied toute espèce de placement cette disposition était donc nécessaire.

3° Il n'en est pas de même des objets qui ne sont *ni par nature, ni en fait productifs* de ressources *périodiques* : tels les meubles meublants, bijoux, collections artistiques. Le législateur prussien ne les soumet pas à l'impôt sur le revenu. Le Dr Wagner récrimine contre cette exemption.

Nous ne pensons pas que les objets de cette catégorie puissent être complètement assimilés aux objets de la catégorie précédente; ceux-là étaient naturellement et ordinairement productifs d'un revenu, pour ceux-ci la situation est tout autre. Cependant il est à observer que le raisonnement par lequel on justifie l'extension de l'impôt aux maisons, jardins, parcs occupés par le propriétaire, n'est pas déplacé s'il s'agit des meubles, bijoux, collections. D'autre part, on peut alléguer que bon nombre de ces dépenses de jouissance ou d'art prennent rang à côté des dépenses occasionnées par les voyages, festins, etc., et que ces dernières ne sont atteintes qu'au moyen des impôts indirects.

On voit le caractère douteux de pareilles dépenses et l'on comprend que le législateur hésite à les englober dans un impôt sur le revenu. Plus loin nous constaterons même que le législateur prussien, non content de les affranchir de l'impôt sur le revenu, les a soustraites à l'impôt sur le capital.

4° Que dire enfin des ressources *non périodiques?* Leur refuserons-nous absolument la qualification de « revenus? » Alors les gains réalisés par les spéculateurs sur des opérations mobilières ou immobilières vont échapper à l'impôt et nombre d'individus vivant sur des gains de spéculation auront une situation privilégiée. D'autre part l'opinion traditionnelle et générale ne permet pas de ranger indifféremment toutes les

ressources non périodiques sous la dénomination de « revenus, » car personne ne consentira à compter comme tels les successions et donations.

Le législateur prussien a tranché la difficulté de la façon suivante (loi § 12) : « Sont comptés dans les revenus du capital mobilier : les gains réalisés au moyen de l'aliénation de papiers de valeur, créances, rentes, etc., aliénation entreprise dans un but de spéculation, déduites les pertes possibles dans les affaires de ce genre. » — (Loi § 14, 3) : « Sont comptés dans les revenus du commerce et de l'industrie : les gains provenant d'affaires conclues dans un but de spéculation, déduction faite des pertes possibles en pareilles affaires et quant à la participation à ces sortes d'affaires, le profit réalisé par des personnes qui n'appartiennent pas au commerce et à l'industrie doit aussi être compté d'après les bases usitées pour les revenus commerciaux et industriels. »

L'article 9 tout entier de l'ordonnance ministérielle est consacré à ce genre de revenus : La vente de terrains entreprise dans un but de spéculation tombe sous le coup de la loi aussi bien que l'aliénation de valeurs mobilières. — Des difficultés d'interprétation avaient surgi à ce sujet après le vote de la loi. — Le but de spéculation s'induit dans chaque cas des circonstances environnantes : qualité de l'objet aliéné, conditions de la vente, durée de la possession, usage pendant ce temps de possession. Ainsi, qu'un agriculteur vende dans des conjonctures heureuses une terre qu'il exploitait depuis longtemps, l'idée de spéculation n'est pas présumée; elle le sera au contraire, si quelqu'un achète aux abords d'une grande ville en vue de l'extension prochaine de cette ville une parcelle de terrain vague, puis la revend quand elle a acquis de la valeur comme emplacement à bâtir.

Indépendamment des indices signalés, le fait que de

pareilles opérations (achat et revente) se présentent ordinairement dans le budget d'un contribuable paraît être un signe de spéculation.

Mais tout ceci est théorique. Pratiquement nous n'avons guère confiance dans l'impôt sur le revenu pour découvrir et évaluer les gains de la spéculation. Wagner lui-même le reconnaît : « A la vérité reste la question de savoir comment on la (cette espèce de revenu) saisira. L'obligation de la déclaration pourrait se révéler ici comme très insuffisante à défaut d'un contrôle particulier institué pour ce genre de recettes (1). »

Quant aux bénéfices extraordinaires provenant d'héritages, donations, assurances sur la vie, vente de propriétés foncières effectuées non dans un but de spéculation et en manière de trafic, de même que les autres profits semblables, ils ne sont pas comptés comme revenu imposable, mais comme accroissement du capital total. S'ils sont pris en considération, ainsi que les diminutions de l'ensemble du capital, c'est pour autant seulement que les revenus de ce dernier sont par là augmentés ou amoindris. (loi § 8.)

Après avoir étudié ce qu'est le revenu, il convient de distinguer *le revenu net du revenu brut.*

Le revenu net, seul, indique la capacité du contribuable. Le revenu brut est un simple chiffre, comme le salaire nominal; pas plus que lui il ne représente une puissance réelle de jouissance. Or, le rapport entre le revenu net et le revenu brut varie de pays à pays, d'époque à époque, d'une espèce de revenu à une autre espèce : ainsi la distance entre l'un et l'autre était

---

(1) Wagner. *Braun's archiv für soziale Gesetzgebüng ünd Statistik.* 1891. *Vierter Band, Erstes Heft,* chap. XI.



moins grande au temps où l'on pratiquait la culture extensive, qu'aujourd'hui où l'on est obligé de recourir à la culture intensive; elle est plus considérable dans les pays où les richesses minérales sont enfouies à de grandes profondeurs que là où elles gisent à fleur de terre; un avocat a moins à défalquer de son revenu brut pour arriver à son revenu net qu'un agriculteur. On voit quelle est l'énorme importance de cette distinction; aussi la loi prussienne a mis tous ses soins à déterminer ce qui remplit la marge entre le revenu net et le revenu brut (1).

C'est ici le lieu de parler des dettes hypothécaires qui figurent aujourd'hui pour une somme très forte dans l'ensemble des frais indispensables à la production de certains revenus. Ne serait-ce pas justice de déduire les intérêts des dettes hypothécaires du revenu brut, au même titre que tous autres frais de production, alors surtout qu'elles grèvent d'un poids si lourd et si inévitable le budget de toute une classe, la classe des agriculteurs? (2)

Cependant une difficulté surgit. Il est incontestable qu'une dette hypothécaire peut, dans un cas donné, être rangée parmi les frais moralement nécessaires pour la production d'un revenu; mais l'hypothèse contraire se présente aussi, par exemple quand un propriétaire criblé de dettes de jeu engage ses terres pour se procurer de l'argent.

Constater l'existence de la dette hypothécaire ne

---

(1) Nous donnons plus loin le détail.

(2) De Greef. *Le budget et l'impôt en Belgique 1883*. p. 43. L'auteur reproche à l'impôt foncier de ne pas tenir compte des charges hypothécaires « qui ne sont pas loin d'atteindre 1 milliard nécessitant, à 4 1/2 p. c. l'an, le paiement d'une rente de 45 millions ». 45 millions en 1883, et aujourd'hui?

suffit donc pas; il faudrait en vérifier la cause et comment le faire, du moins d'une façon générale? Cela deviendrait peut-être possible si quelque jour venait à se réaliser le système de Schäffle sur le crédit agricole : les agriculteurs organisés en corporations; plus de crédit réel sans l'intermédiaire corporatif. (1) — Mais nous n'en sommes pas là en pratique.

Le législateur prussien a tourné l'obstacle; il a considéré toute dette, qu'elle rentre dans les frais de production d'un revenu ou non, qu'elle ait pour base le crédit personnel, foncier ou mobilier de l'emprunteur, comme devant être déduite du revenu du contribuable. (2)

Il n'a pu cependant se soustraire complètement à la difficulté. En effet la loi (§ 2) frappe de l'impôt sur le revenu « les appointements, pensions, traitements d'attente payés sur la caisse de l'Etat prussien, les revenus de propriétés foncières, établissements industriels, commerciaux et autres situés en Prusse » sans égard à la nationalité, au domicile, à la résidence de la personne qui touche ces revenus. Dans ce cas sont à déduire (loi § 9) les seules dettes et charges qui grèvent les sources de revenus nationales désignées ou ont été contractées pour l'exploitation de ces sources de revenus. Or, pour que la déduction soit permise, il ne faut pas seulement que les dettes et charges en question grèvent *juridiquement* les sources de revenus indiquées, c'est-à-dire qu'elles soient inscrites aux livres fonciers prussiens, il faut que le rapport soit juridique et *économique*. « Ce serait le cas, par exemple, si le contribuable prouvait qu'il a prélevé sur le revenu de sa propriété

(1) Schäffle. *Deutschen Kern und Zeitfragen*. Berlin 1894.
(2) *Begründung*, p. 51. *Gesetz*, § 9.

foncière l'intérêt de la dette hypothécaire inscrite sur la propriété foncière prussienne — preuve qui peut résulter d'un contrat de prêt, héritage, ou autre fait — ou bien qu'il a contracté cette dette en vue de l'exploitation ou de l'amélioration de cette propriété foncière. » *(Ausführungsanweisung. Artikel* 24 nº 5.)

Voyons maintenant comment la loi du 24 juin 1891 a réalisé la distinction entre le revenu net et le revenu brut, comment elle a réglé la déduction des dépenses et des dettes.

Le § 9 de la loi est ainsi conçu :

« I. *Du revenu sont à déduire :*

1. Les dépenses qui ont pour objet la production, la sécurité et le maintien du revenu, (1) y compris les charges des digues faisant partie des impôts communaux.

2. Les intérêts des dettes et les rentes dues par le contribuable, pour autant qu'ils ne grèvent pas des sources de revenus qui sont affranchies de l'établissement de l'impôt.

Si l'imposition est restreinte uniquement au revenu désigné dans le § 2 — (par le § 2 certains revenus sont frappés indépendamment de toute condition de nationalité, domicile ou résidence, savoir les traitements, pensions, etc., payés sur la caisse de l'Etat prussien, les propriétés foncières, établissements industriels, commerciaux ou autres situés en Prusse) — dans ce cas sont seuls susceptibles d'être déduits les intérêts des dettes qui grèvent les sources de revenus situées dans le pays ou qui ont été contractées en vue de ces revenus.

(1) Ces dépenses doivent être indiquées à côté de chaque espèce de revenus *(Ausführungsanweisung Artikel* 4 note).



3. Les charges durables fondées sur des titres juridiques spéciaux (contrats, billets, dispositions de dernière volonté : instruct. minist. art. 4).

4. Les impôts directs à acquitter à l'Etat sur la propriété foncière, les bâtiments et l'exploitation industrielle comme aussi les taxes indirectes qui figurent parmi les frais de production.

5. Les amortissements annuels réguliers pour l'usure des bâtiments, machines, matériel d'exploitation, etc., pour autant qu'ils n'ont pas été déjà comptés parmi les frais d'exploitation.

6. Les cotisations à verser par le contribuable, conformément à une loi ou à un contrat, aux caisses d'assurance contre la maladie, les accidents, la vieillesse et l'invalidité, caisse de veuves, d'orphelins, de pensions.

7. Les primes qui sont payées pour l'assurance du contribuable en cas de vie ou de mort, pour autant qu'elles ne dépassent pas annuellement 600 m.

II. *Ne doivent pas être déduits, particulièrement :*

1. Les emplois qui ont pour objet l'amélioration et l'extension du capital, l'agrandissement des affaires, les placements et réserves de capitaux qui ne peuvent pas être considérés simplement comme dépenses de bonne administration prélevées sur les recettes de l'exploitation pour en couvrir les frais.

2. Les dépenses faites pour subvenir aux nécessités de ménage du contribuable, y compris la valeur en argent des produits de l'industrie personnelle agricole ou autre consommés de cette façon. »

On voit que dans le § 9 sont réunies les défalcations à opérer sur chaque espèce de revenu et les déductions à faire sur le revenu total. Mais la disposition légale nous laisse seulement entrevoir le détail de l'organisation ; afin d'en donner une idée plus profonde, il ne sera

pas inutile, croyons-nous, de traduire au long l'une ou l'autre page de l'instruction ministérielle.

Exemple, ce qui a trait au revenu du capital foncier, non loué, exploité par le propriétaire lui-même (*Anweisung. Artikel* 11, n° II, III. V) : « Revenu du capital foncier, non loué, exploité par le propriétaire : sont à déduire du revenu brut les frais d'exploitation, c'est-à-dire les dépenses pour : 1° L'entretien, — non les agrandissements ou nouvelles bâtisses, — des bâtiments servant à l'exploitation, habitations des ouvriers et toutes constructions affectées à la production du revenu agricole et annexes consolidant celles-ci (digues, murs, haies, chemins, ponts, puits, aqueducs, écluses, travaux de drainages). 2° L'entretien et le remplacement, — non l'amélioration et l'augmentation, — de tout ce qui, vivant ou non, constitue l'exploitation. 3° L'assurance des bâtiments, de ce qui constitue, vivant ou non, l'exploitation, des provisions de choses produites, comme les fruits des champs et jardins non encore recueillis, — mais pas du mobilier de ménage, — contre l'incendie, la grêle et autres fléaux. 4° Le chauffage et l'éclairage des endroits nécessaires à l'exploitation, — non des endroits servant aux besoins du ménage. 5° Les semences, plantes, fourrages et fumures, matières premières et autres matériaux, qui ont été achetés en vue de la production courante y compris les industries accessoires qui peuvent exister. 6° Les traitements, salaires et autres émoluments pour services, — pour autant que ceux-ci n'ont pas été pris sur les produits, — payés au personnel attaché à l'exploitation, — non aux gens de service pris pour les soins du ménage ou autres charges à remplir envers les personnes. 7° Les sommes à verser à une caisse de maladie, etc., en vertu de la loi ou conformément à un contrat, par le propriétaire pour le personnel attaché à son exploitation.

8° Les impôts d'Etat sur le foncier et les bâtiments, comme aussi les impôts industriels prélevés sur les industries accessoires à des exploitations rurales et les taxes indirectes (impôt sur le sucre, l'eau-de-vie, etc.).

A cela s'ajoute : 9° La valeur en argent des reliquats de provision de l'espèce désignée sous le n° 4, provenant de la période précédente et reportés sur la période présente.

Pour l'usure des bâtiments, machines, outils nécessaires à l'exploitation, un pour cent proportionné à la valeur utile peut être porté en déduction. »

Nous traitons dans notre dernier chapitre de l'assiette de l'impôt, spécialement du mode d'assiette caractérisé par la déclaration du contribuable. Nous tenons seulement à noter au passage l'avantage incontestable que la déclaration contrôlée présente au point de vue qui nous occupe pour le moment.

La déclaration rend perceptibles toutes les variations que subit la proportion entre le revenu brut et le revenu net, d'année en année, de place à place, de personne à personne. Au contraire, les impôts réels fondés sur des calculs moyens ne permettent pas une pareille exactitude. Cependant la déclaration présente d'autres inconvénients que nous examinerons plus loin : dangers de dissimulation ou procédés vexatoires; les gens consciencieux menacés de payer pour leurs voisins moins scrupuleux.

Dans l'*Income-tax* anglais on a cherché à combiner les deux systèmes pour l'imposition des produits de l'exploitation du sol : d'une part on taxe d'après cette présomption que les bénéfices des fermiers équivalent en Angleterre à la moitié du fermage, en Ecosse au tiers; d'autre part afin d'atténuer les chances d'erreur auxquelles donne lieu toute présomption, on accorde

aux fermiers qui, au bout de l'année, n'auraient pas réalisé le gain supposé, remise d'une partie ou de la totalité du droit prélevé, à condition qu'ils fournissent aux commissaires de district la preuve du bien fondé de leur réclamation. Cette combinaison n'est pas pleinement satisfaisante, car la preuve requise des fermiers ne doit pas être des plus aisées, surtout si l'on tient compte des formalités et pertes de temps inévitables.

B. DES PERSONNES : 1° Personnes *physiques (Einkommensteuergesetz*, § 1, 2). « Sont soumis à l'impôt sur le revenu :

§ I. 1. Les nationaux prussiens, à l'exception de :

a) Ceux qui, sans avoir en Prusse un domicile, sont domiciliés ou séjournent dans un autre Etat fédéré ou dans un pays jouissant de la protection allemande;

b) Ceux qui, en même temps qu'un domicile en Prusse, ont leur domicile de service dans un autre Etat fédéré ou dans un pays jouissant de la protection allemande;

c) Ceux qui, sans avoir en Prusse un domicile, séjournent de façon continue depuis plus de deux ans à l'étranger.

L'exception *c* ne s'applique pas aux fonctionnaires de l'Empire et de l'Etat, qui ont leur domicile de service à l'étranger et n'y sont pas soumis à des impôts directs d'Etat correspondants.

2. Les nationaux d'autres Etats fédérés :

a) Qui, sans avoir un domicile dans leur pays d'origine, sont domiciliés en Prusse, ou sans avoir un domicile dans l'Empire Allemand, séjournent en Prusse;

b) Qui ont leur domicile de service en Prusse.

3. Les étrangers qui ont un domicile en Prusse ou qui y séjournent dans un but de lucre ou plus longtemps qu'une année.

§ II. Sans égard à la nationalité, au domicile, au lieu de séjour, est soumise à l'impôt sur le revenu toute personne pour le revenu provenant :

a) De traitements, pensions, indemnités d'attente payées sur la caisse de l'Etat prussien;

b) De propriété foncière prussienne de même que d'établissements industriels ou commerciaux prussiens ou autres établissements lucratifs.

La disposition *b* s'applique aussi aux sociétés par actions, commandites par actions, sociétés minières, et aux associations enregistrées indiquées au § 1 n°s 4 et 5.

Suit une liste de personnes qui sont affranchies de l'impôt sur le revenu pour des raisons tout à fait particulières à la Prusse.

2° Personnes *civiles* : *(Einkommensteuergesetz*, § 1. 4, 5) « Les sociétés par actions, en commandite par actions, et sociétés d'exploitation minière, qui ont un siège en Prusse, comme aussi les sociétés coopératives enregistrées dont le cercle d'affaires dépasse le cercle des membres. »

« Les sociétés coopératives de consommation avec des magasins publics, pour autant qu'elles ont la personnalité juridique. »

L'ordonnance ministérielle (Article 26. 3) fait observer que : l'existence de magasins publics à côté d'une coopérative de consommation traduit d'une façon visible et certaine l'habitude de vendre à des tiers; or, c'est à cause de cette habitude que la coopérative de consommation est soumise à l'impôt. Au contraire le magasin coopératif et la coopérative de production peuvent vendre à des tiers sans payer l'impôt, car ce faisant, ces deux institutions réalisent simplement leur but essentiel; mais du moment où l'une prend dans ses magasins des marchandises appartenant à des tiers, où

l'autre achète des objets pour les revendre, elles tombent sous la main du fisc.

Arrêtons-nous un instant aux dispositions légales concernant les personnes civiles. L'assujettissement des personnes civiles à l'impôt est une innovation du législateur de 1891 et toutes n'y sont pas désormais soumises. Nous pouvons diviser notre examen en trois parties :

1° Personnes civiles *avec but lucratif, autres que les coopératives*. Elles sont astreintes à payer l'impôt sur leurs bénéfices nets; mais ces bénéfices sont exempts jusqu'à 3 1/2 % du capital engagé dans l'entreprise. Leurs actions et obligations se trouvent donc aujourd'hui en Prusse dans la situation suivante :

a) Bénéfices des actions et obligations émises par une société dont le siège est en Prusse :

A. Uniformément frappés en qualité de revenus *sociaux*, mais seulement à partir de 3 1/2 p. % du capital engagé;

B. Atteints en qualité de revenus *individuels*, dans leur intégralité, entre les mains des personnes physiques de nationalité prussienne ou résidant en Prusse, etc. (V. Disp. concernant les personnes physiques.)

b) Bénéfices des actions et obligations émises par une société étrangère :

Atteints en qualité de revenus *individuels*, dans leur intégralité, entre les mains des personnes physiques de nationalité prussienne ou résidant en Prusse, etc. (V. Dispos. concernant les personnes physiques.)

Le B du n° *a* et le n° *b* sont logiquement déduits du principe général que chacun paye sur tous les revenus dont il jouit. Convenait-il après cela de frapper les revenus sociaux dans leur intégralité? Non, sans doute, car le revenu social et le revenu des actionnaires et obligataires sont un seul et même revenu envisagé sous deux faces différentes. On dira que la forme sociale est

une source de bénéfices plus considérables, partant qu'une double imposition a sa raison d'être. Mais les avantages particuliers attachés à la forme sociale ne sont-ils pas ordinairement payés par les droits de timbre et d'enregistrement, et, à supposer l'absence de pareils droits, la double imposition ne serait-elle pas excessive? La disposition mixte (a, A) est plus admissible; elle est surtout recommandable parce qu'elle n'affranchit pas complètement et ne charge pas trop lourdement les bénéfices des sociétés nationales destinés à passer entre les mains d'actionnaires et d'obligataires étrangers. Etant donné que l'imposition des valeurs mobilières n'est pas réglée identiquement dans les divers pays, il est nécessaire de procéder avec prudence.

2° *Coopératives* : Nous avons vu que les coopératives enregistrées sont affranchies de l'impôt aussi longtemps qu'elles restreignent statutairement et effectivement les opérations correspondantes à la fin qu'elles se sont proposée, au cercle de leurs membres. *(Anweisung, Artikel* 26 n° 3). — « Pour que les affaires soient censées dépasser le cercle des membres il ne faut pas que la coopérative fasse le commerce principalement avec des tiers, il suffit qu'elle laisse les tiers intervenir dans la poursuite du but qu'elle s'est assigné à sa formation. » Mais « les conditions une fois remplies pour que la coopérative soit soumise à l'obligation de payer impôt, il n'y a pas lieu dans le calcul du revenu imposable de distinguer les bénéfices réalisés par les opérations faites avec les membres et les gains obtenus au moyen d'un commerce avec les tiers. »

Le problème de l'impôt et des coopératives est susceptible de plusieurs solutions et les législations des divers pays sont loin d'être d'accord sur ce point.

Ainsi, l'an dernier, discutant un projet de loi sur les

coopératives, le Sénat français a soustrait les coopératives de consommation à la patente, mais en même temps il leur interdisait de vendre à des tiers. Cette manière de trancher la question a été vivement critiquée, parce que plusieurs coopérateurs affirment que la vente aux tiers est une condition de vie et de prospérité. (1)

La loi belge de 1891 impose purement et simplement les coopératives sans s'inquiéter si, oui ou non, elles trafiquent avec les tiers : ce régime est à son tour l'objet de vives récriminations, les coopératives étant ainsi taxées pour des actes qui n'ont aucunement le caractère commercial, — si l'on appelle commercial l'acte qui consiste à acheter ou produire dans le but de revendre à un tiers. (2)

Prenez la première partie des dispositions de la loi prussienne : les coopératives ne paient l'impôt que si leurs opérations s'étendent au-delà du cercle de leurs membres. — D'après cela, la coopérative peut vendre aux tiers, donc elle peut vivre et prospérer ; elle échappe à l'impôt tant qu'elle n'agit qu'avec ses membres, l'acte non commercial est donc libre. On est très surpris de rencontrer ensuite cette règle : Dès que la coopérative fait commerce avec des tiers, *toutes* ses affaires sont soumises à l'impôt indistinctement. Quelle peut être la raison de cette bizarrerie? On la trouve énoncée dans l'exposé des motifs de la loi : le fait d'opérer avec les tiers fait présumer une entreprise capitaliste. (3) C'est le

---

(1) Dans ce sens, le Comte de Paris. *De la situation des ouvriers en Angleterre*. 1878, p. 162.

(2) Au point de vue de l'équité, ne pourrait-on dire que l'impôt doit atteindre les bénéfices, ce qui est *positif*, tandis que les coopérateurs effectuent une épargne, ce qui est purement *négatif?*

(3) *Einkommensteuergesetz Begründung*. I. 1.

motif invoqué par le législateur et placé à la base du régime nouveau. Mais cette présomption tient-elle, s'il est vrai qu'une coopérative ne peut prospérer en se bornant au cercle de ses membres?

Avant d'abandonner cette question, nous devons mentionner comme digne d'attention le système qui consiste à affranchir de l'impôt les opérations des coopératives avec leurs membres, tandis que les gains réalisés par elles sur les ventes aux tiers sont taxés de même que les bénéfices d'un commerçant particulier. (1)

3. *A côté des personnes civiles fondées dans un but de lucre*, il y en a d'autres dont la raison d'être est l'agrément, la bienfaisance, les nécessités administratives. Toute cette catégorie échappe complètement à la loi de 1891 (2). Cependant il s'agit ici de revenus sociaux proprement dits, nullement destinés à devenir des revenus individuels, à la différence de ceux qui nous occupaient tout à l'heure. On comprend le privilège pour les fondations de bienfaisance : hôpitaux, asiles, etc., mais est-il justifié pour les biens des sociétés d'agrément, pour les domaines communaux? Jastrow proteste contre une pareille exemption : Il y a en effet, dit-il, des communes assez riches en domaines pour ne pas avoir besoin de frapper les citoyens de taxes locales; si on affranchit ces domaines de l'impôt, cela va retomber sous forme d'impôts individuels sur les habitants de communes plus pauvres (3).

D'après les statistiques publiées dans le « *Reichsanzeiger* » du 12 octobre 1892 (édition du soir), l'imposition des personnes civiles donne les résultats suivants :

---

(1) *Réforme sociale* n° du 1er et 16 mars 1893.
(2) V. *Anweisung. Artikel* 26, n° 4.
(3) V. Jastrow. *Loc. cit.*

2,028 sociétés ont été inscrites sur les rôles et ont rapporté en impôts 10,056,743 m. sur 124,842,848 m., produit total de l'impôt sur le revenu en 92/93 (1).

Ces chiffres se répartissent ainsi :

1,434 soc. par actions ou en command. par actions ont donné	M.	8,553,353
196 soc. minières »		1,402,614
309 associations enregistrées		71,156
89 soc. de consommation		29,620

Objets compris sous la dénomination de revenus, distinction entre le revenu net et le revenu brut et par suite déduction des frais et des dettes, personnes physiques et personnes civiles soumises à l'impôt sur le revenu : autant de sujets que nous avons successivement passés en revue. Nous avons désormais une idée de la compréhension de l'impôt sur le revenu prussien, nous savons ce qu'il frappe et pourquoi, ce qu'il exempte et par quels motifs ou prétextes. Fixons maintenant notre attention sur la seconde branche de l'imposition directe prussienne, l'impôt sur le capital; il nous occupera dans les deux chapitres qui vont suivre.

(1) Le *Denkschrift*, p. 23, confirme ce chiffre.

CHAPITRE QUATRIÈME

DU RÔLE DE L'IMPÔT SUR LE CAPITAL

Le titre même du projet de loi indique ce rôle : *Ergänzüngssteuer*, impôt complémentaire. Les chiffres inscrits au bilan présumé confirment cette dénomination. 35,000,000 sont demandés à l'impôt sur le capital, tandis que 124,000,000 sont dus à l'impôt sur le revenu. L'examen du taux donne le même résultat : l'impôt sur le revenu va de 0m62 p. % à 4 p. %; l'impôt sur le capital sera de 1/2 p. ‰ c'est-à-dire qu'en comptant le revenu fictif de ce capital à 4 ou 4 1/2 p. % l'impôt sur le capital prendra 1 ou 1 1/4 p. % du revenu. (1)

Mais tout ceci ne fait que déterminer le rôle de l'impôt sur le capital vis-à-vis des caisses de l'Etat; il faut l'examiner à un point de vue moins financier, moins extérieur, voir quels motifs ont milité pour cette forme d'impôt de préférence à une autre, étant donné qu'il fallait trouver un supplément de ressources.

I. *La raison d'être principielle* de l'impôt complémentaire sur le capital se trouve aux yeux du législateur prussien dans la nature différente des revenus. Quand

(1) *Entwürf eines ergänzungssteuergesetzes. Begründung.* p. 25.



on considère la nature des revenus, une distinction se fait immédiatement entre le revenu fondé et le revenu non-fondé. Le mot est expressif et se comprend de lui-même. L'un diffère de l'autre en ceci que le premier implique l'existence d'un capital, et pas le second; par suite le premier est perpétuel et assuré, le second temporaire et incertain. Ainsi le revenu qu'un propriétaire tire d'une terre affermée, d'une maison louée, qu'un rentier touche au moyen d'une action, d'une obligation, est un revenu fondé : les honoraires d'un avocat, d'un médecin, sont des revenus non fondés.

En principe cette distinction est admise aussi bien par M. Leroy-Beaulieu que par le Dr Wagner : « Il serait bon, écrit M. Leroy-Baulieu, de faire une distinction entre les revenus périssables ou personnels provenant de l'activité individuelle, et les revenus perpétuels ou spontanés. » (1)

Wagner, énumérant les trois grands problèmes de l'imposition qui, d'après lui, réclameront l'attention du législateur prussien après que l'assiette aura été perfectionnée, s'exprime ainsi : « Le second résiderait dans la juste détermination de la dégression et de la progression de l'impôt et dans l'exacte différenciation du taux de l'impôt d'après les sources de revenus. » (2)

Cette concordance de vues entre représentants d'écoles sociales et économiques si divergentes dans leurs tendances générales, tient à ce fait que la distinction entre les revenus fondés et non-fondés se justifie par une raison de pure mathématique.

La revenu fondé subsiste indépendamment de l'existence ou du travail d'une personne, tandis que le revenu

(1) Leroy-Beaulieu. *Loc cit.* p. 491.
(2) Wagner. Article cité.

non-fondé s'identifie avec la personne qui le produit, en sorte qu'il diminue ou cesse quand vient à s'énerver ou s'évanouir la puissance-travail de cette personne. Celui qui jouit d'un revenu non-fondé doit donc, s'il est sage, épargner chaque année un tantième de ses ressources afin de constituer peu à peu un capital, en vue du jour où son revenu non-fondé s'éteindra.

L'adhésion à cette idée n'est pas universelle, mais pour étudier le régime prussien, nous devons la prendre comme hypothèse.

Le *Denkschrift* prussien exprime très bien cette pensée : « Le revenu du travail dépend de la durée de vie de la personne et de sa capacité de travail et la gestion sensée d'un pareil revenu veut que, par des épargnes périodiques prélevées sur les bénéfices courants, on assure les moyens d'existence à ses parents et à ceux qu'on laissera après soi, en prévision du moment où la capacité du travail disparaîtra ou s'amoindrira. Au contraire, celui qui tire son revenu de sources différentes survivant à la personne, n'a pas ce souci, et par suite, avec un revenu égal, dans des conditions de vie semblables, il peut appliquer une plus grande partie de ses ressources à la satisfaction de ses besoins courants. Incontestablement sa capacité d'imposition actuelle est plus forte et ce fait ne peut être modifié par la considération que dans tous les cas l'imposition du revenu cesse quand le revenu s'éteint (1). Ennecerus a fait les calculs suivants : un homme jouissant d'un revenu annuel non-fondé de 14,457 m. doit pendant 30 ans mettre chaque année de côté 457 m. pour arriver à se constituer un capital de 250,000 m. lequel lui donnera 10,000 m. de revenu fondé annuel. Le revenu fondé

(1) *Denkschrift*, p. 34.

devrait, en conséquence, supporter une surtaxe de 1 1/3 p. % (1).

Qu'il existe une différence entre la portion fondée et la portion non-fondée du revenu et qu'ensuite de cette différence il soit juste de traiter diversement ces deux portions du revenu au point de vue de l'impôt, voilà ce qui découle clairement, aisément, des réflexions précédentes. Quoi de plus simple à comprendre et à réaliser! Ce serait simple en effet s'il y avait seulement, d'un côté des revenus absolument fondés, de l'autre des revenus absolument non-fondés. Mais il n'en est pas ainsi. Il n'y a pas de doute que le fermage d'une terre, le loyer d'une maison, le dividende des actions, les intérêts des obligations ou créances, soient des revenus fondés. Il est non moins certain que les honoraires de l'avocat, du médecin, de l'architecte, les salaires de l'ouvrier, sont des revenus non-fondés. Mais que dire des bénéfices d'un commerçant, d'un industriel, d'un propriétaire exploitant? Sont-ils des revenus fondés ou non? D'une part, la présence de la personne a ici son importance et, par suite, il ne peut s'agir d'un revenu absolument fondé. D'autre part, la personne vient-elle à disparaître, la source des profits n'est pas complètement tarie, et partant nous ne sommes pas en face d'un revenu non-fondé proprement dit.

Voici un libraire : il est incontestable que personnellement il possède une certaine entente des affaires qui intervient pour une part plus ou moins considérable dans la production de son revenu annuel; s'il meurt ou tombe malade, cette force s'évanouit et il y a grande chance que le revenu diminue. Néanmoins ses

(1) Enneccerus cité par Raffalovich. L'*Economiste français*, n° du 5 novembre 1892.

installations, sa maison, s'il en est propriétaire, sa clientèle, constituent un capital productif qu'il laisse après lui; sa famille survivante pourra en tirer parti, soit en continuant à l'exploiter par elle-même, soit en le remettant à prix d'argent.

Voici maintenant un avocat, un médecin : à sa mort que restera-t-il de la force productive qu'il représentait? une bibliothèque, des instruments, c'est-à-dire peu de chose; sa clientèle n'est pas transmissible comme le serait celle d'un épicier, car elle s'est formée autour de lui en considération de ses qualités personnelles.

On objectera peut-être qu'un certain capital a été nécessaire pour la production du revenu professionnel d'un médecin, d'un ingénieur, d'un artiste, aussi bien que pour la production d'un revenu commercial ou industriel; la seule différence, dira-t-on, c'est que d'un côté le capital a été absorbé, incorporé, est devenu invisible, latent, tandis que de l'autre côté le capital est demeuré visible, palpable. En effet, les sommes consacrées aux études humanitaires et supérieures sont un capital tout comme celles affectées à une entreprise commerciale. A cette objection nous répondrons ceci. D'abord notons que des études théoriques ou pratiques ne sont pas seulement nécessaires ou utiles à qui veut embrasser une carrière libérale, mais aussi à l'industriel, à l'artisan, au grand commerçant même. Ensuite c'est précisément parce que le capital-argent se transforme en capital-science dans les professions libérales, c'est parce qu'il s'incorpore à l'individu, que son existence, sa puissance est temporaire et limitée; dans le commerce, le capital-argent se transforme principalement en mobilier, marchandises, installations, fonds de roulement, toutes choses qui existent et demeurent indépendamment de l'individu.

Il ne faut donc pas prendre attention au plus ou

moins de capital exigé pour la production d'un revenu, mais plutôt à ce que devient ce capital; il faut examiner s'il est destiné à survivre à la personne qui l'exploite ou à s'éteindre avec elle. C'est là que gît la différence essentielle entre le revenu fondé et le revenu non-fondé.

Les choses étant ainsi, la stricte justice ne permet pas de mettre le revenu des commerçants et industriels sur le même pied que le revenu des professions libérales.

Aussi le Dr Wagner écrit-il : « On doit au moins distinguer trois sources ordinaires de revenu : revenu de pur travail, revenu de pur capital, revenu mixte, le second consistant en revenu de capital prêté, de redevance de fermage, de louage, le troisième consistant en revenu d'exploitation personnelle de la terre, d'entreprise personnelle commerciale ou industrielle (1). »

En Italie, trois cédules de l'impôt sur le revenu mobilier correspondent aux trois catégories signalées et chacune comporte un traitement spécial. Les revenus

---

1) Wagner. Article cité. Plus loin il exprime le vœu qu'on tienne compte du droit à une pension : « Quant au revenu du travail, une sous-distinction est en outre désirable et réalisable entre le simple salaire sans droit à une pension ou autre allocation de ce genre, ainsi que les honoraires des professions libérales qui ne sont pas le stricte équivalent d'un service rendu (médecins, avocats, écrivains, artistes, instituteurs privés, etc.) d'une part, et d'autre part le traitement des fonctionnaires qui ont droit à une pension. » Mais le droit à une pension ne fait-il pas partie du traitement, en sorte que si ce droit futur n'existait pas, le traitement actuel serait plus considérable? — M. Leroy-Beaulieu, à la suite de Mac Culloch, observe que la stricte justice exigerait aussi l'établissement d'une échelle pour les rentes viagères, l'élément fondé de celles-ci variant selon l'âge des personnes sur la tête desquelles elles sont instituées. *(Loc cit,* p. 446.) Le législateur prussien a dressé une semblable échelle pour servir à son impôt sur le capital. (V. tableau annexé à la loi.)



de la cédule A (rentes perpétuelles, intérêts des créances hypothécaires ou chirographaires, prêts et placements) sont évalués et imposés pour leur valeur intégrale. Ceux de la cédule B (tels que les revenus commerciaux et industriels) le sont pour les 6/8 seulement de leur valeur. Ceux de la cédule C (revenus professionnels et salaires et aussi les rentes viagères) pour les 5/8. Il y a de plus une quatrième catégorie, cédule D, qui comprend les traitements, pensions et allocations servis par l'Etat, les provinces et les communes, lesquels ne sont évalués et imposés que pour moitié de leur valeur. Enfin les revenus des métayers forment une classe à part : ils sont taxés en rapport avec le principal de l'impôt foncier payé par la terre qu'ils occupent. (1)

Ainsi nous sommes en face d'une triple catégorie : revenus fondés, revenus non-fondés, revenus mixtes; et nous venons de constater cette triple distinction réalisée par le moyen d'un impôt sur le revenu. (2)

---

(1) Les divers tarifs différentiels sont analysés par M. R. Stourm dans son livre : *Systèmes généraux d'impôts*. Paris 1893. P. 144. 197, etc. L'auteur les critique comme arbitraires.

(2) Dans le canton de Bâle il y a aussi trois échelons, mais la conception en est très originale. Trois impôts directs existent : *l'Einkommens und Erwerbssteuer* frappant tout revenu sur les bases de la dernière année écoulée. — Le *Städtische-gemeindes-teuer* frappant le revenu d'après une moyenne calculée sur une longue série d'années. — Le *Vermögenssteuer* frappant le revenu provenant d'un capital.

Ainsi le revenu qui n'est ni fondé sur un capital, ni sûr d'une année à l'autre, est frappé une fois seulement par l'*Einkommens und Erwerbssteuer*. — Le revenu qui, sans être fondé sur un capital, (destiné par conséquent à s'éteindre avec la personne) jouit d'une certaine fixité (en sorte qu'on puisse compter dessus d'une année à l'autre) est atteint deux fois. — Enfin le revenu, sûr, basé sur un capital, est atteint trois fois. (V. *Basel Staatseinnahmen und Steuervertheilung,* 1878-1887 *von* Prof. Karl Bücher. *Basel* 1888.)

Pourquoi donc le législateur prussien a-t-il recouru à un impôt sur le capital?

Remarquons que tous les revenus mixtes ne contiennent pas une égale portion de revenu fondé et de revenu non-fondé. Si l'on examine de près cette intéressante, classe de revenus, on y découvre aussitôt une série de nuances, selon que l'élément fondé gagne ou perd en étendue.

La portion de revenu qu'on appelle fondée parce qu'elle repose sur un capital perpétuel et transmissible, varie énormément si l'on passe du commerce à l'industrie, d'un métier à un autre. Du commerce à l'industrie, parce qu'en général une industrie est une affaire plus personnelle qu'un commerce; l'individu, en tant qu'individu doué d'une certaine capacité, joue ici un rôle qu'il ne joue pas là. D'un métier à un autre, parce que l'importance de l'habileté personnelle n'est pas identique dans tous les métiers. Passez d'un libraire à un imprimeur, vous verrez le rôle de la personne grandir dans la production du revenu et l'élément fondé décroître en proportion. Or les nuances sont si nombreuses, que celui qui tenterait de faire le départ entre la portion fondée et la portion non-fondée du revenu produit par une entreprise commerciale, industrielle, agricole, devrait se désister devant l'impuissance des procédés techniques.

L'exposé des motifs annexé au projet d'impôt sur le capital le constate. (1) Voici le résumé de son argumentation : Concernant le revenu des exploitations agricoles, des entreprises commerciales ou industrielles, une solution satisfaisante du problème posé n'est pas possible par l'impôt sur le revenu. A la production de ce genre de revenu, le travail et le capital collaborent. La surtaxe

(1) *Entwurf eines Ergänzungssteuerges. Begründung.* p. 22. 23.

du revenu fondé ne doit atteindre que la portion de revenu provenant du capital, indépendamment du travail. Or il n'y a pas moyen de discerner cette portion. Car la proportion du travail personnel au revenu diffère énormément d'un cas à un autre : dans l'exploitation du sol selon l'étendue de la propriété, la nature du terrain, et mainte autre circonstance; dans l'exploitation industrielle ou commerciale suivant la portée et le genre d'affaires. Pour l'exploitation du sol, le prix des fermages usité dans l'endroit serait encore un indice, le fermage correspondant précisément à ce que la terre produirait sans le travail de l'homme, par sa force naturelle augmentée du capital qui y a été incorporé. Mais une moyenne n'est jamais qu'approximative et bien souvent les bases manquent pour établir cette moyenne. Pour l'exploitation commerciale ou industrielle, c'est bien autre chose, ici tout indice fait défaut.—

Le meilleur moyen de résoudre le problème n'est-il pas un impôt complémentaire sur le capital? Le législateur prussien l'a pensé. En frappant le capital d'établissement et d'exploitation d'un commerce, d'une industrie, il pense être arrivé, indirectement mais sûrement, à surtaxer l'élément fondé du revenu de ce commerce, de cette industrie. (1)

---

(1) Il est vrai que nous avons indiqué la clientèle commerciale comme élément fondé du revenu et que le fisc doit renoncer à l'atteindre en elle-même, parce qu'elle ne se révèle pas d'une manière tangible et échappe à l'évaluation. Mais la lacune n'est pas si grande au fond qu'elle le parait au prime abord. En effet quand une maison jouit d'une clientèle assurée, son premier soin est d'agrandir, d'embellir ses installations : ce n'est pas seulement un luxe qu'elle se donne, c'est une nécessité à laquelle elle obéit; or,, dès qu'elle agit ainsi, l'impôt sur le capital intervient. La clientèle « cristallisée » « solidifiée » si l'on peut dire, n'est donc pas épargnée.



Mais à cela ne se borne pas, aux yeux du législateur prussien, la supériorité de l'impôt sur le capital envisagé comme instrument de surtaxation de la portion fondée du revenu.

Résumons encore l'exposé des motifs : « Il s'agit d'atteindre le caractère fondé du revenu, ce qui veut dire une qualité spéciale de durée, de certitude. » Or si vous établissez l'impôt sur le revenu fondé et non sur le capital, un revenu élevé paiera plus évidemment qu'un revenu médiocre; d'autre part, c'est un fait universel et banal que les placements productifs de gros revenus sont les moins sûrs; la hauteur anormale de l'intérêt est une compensation anticipée aux dangers courus par le capital. Votre impôt sur le revenu fondé ira donc à l'encontre du but poursuivi, il sera surtout oppressif pour les revenus de durée incertaine, car, le capital une fois perdu, le revenu est tari (1). —

Le législateur prussien n'a pas inventé cet argument. D'autres partisans de l'impôt sur le capital l'avaient déjà fait valoir, mais rapproché, comme il l'est ici, de la question du revenu fondé et non-fondé, il revêt une forme originale.

On ne manquera pas de s'écrier que les défenseurs actuels de l'impôt sur le capital ont été mal inspirés de relever une pareille arme, qu'elle se retourne contre eux. Comment, dira-t-on, mais vous favorisez les entreprises hazardeuses, vous prêtez main forte aux lanceurs qui usent des gros intérêts en manière d'amorce à l'épargne, vous déconsidérez les placements tranquilles et sûrs qu'il conviendrait d'entourer de privilèges! D'abord on ne favorise ni ne défavorise aucun placement,

---

(1) *Entwurf etc. Begründung*, p. 24.

on frappe le capital et laisse chacun libre d'en faire l'emploi qu'il veut. Ensuite faut-il blâmer et décourager les gens qui mettent une partie de leurs capitaux dans les entreprises hazardeuses? Est-il juste, est-il politique de leur faire la partie mauvaise en grevant lourdement la compensation qui leur est donnée sous forme d'intérêts élevés? Il y a une foule d'affaires chanceuses qui tournent à bien au pays. Sans le concours de capitalistes doués de l'esprit d'initiative, bien des inventions n'auraient pu être éprouvées. Les abus sont indéniables, surtout en ce qui concerne les placements lointains; mais ce n'est pas une raison pour peser sur toutes les entreprises où des risques sont à courir; ce n'est pas même un motif pour détourner les nationaux des entreprises en pays éloigné : le commerce, la colonisation, le progrès général de la civilisation, y sont souvent intéressés.

Nous avouons qu'il est déplorable de voir les petits bourgeois se précipiter sur ce genre de valeurs; le petit capital devrait s'interdire de pareils risques. Qu'il laisse cela à ceux qui ont beaucoup et qui partant peuvent hazarder quelque chose sans s'exposer à la ruine. Contre ce mal, quel est le remède? Une mesure générale de législation fiscale qui, avantageuse de ce côté, aurait d'autre part les inconvénients sur lesquels nous avons appuyé? Ou bien une propagande active dans le but d'éclairer la petite épargne, une législation pénale sévère, rigoureusement appliquée, contre les lanceurs d'affaires véreuses?

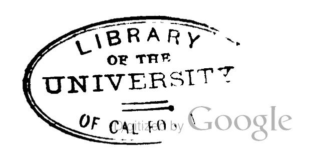
M. Leroy-Beaulieu ne verrait pas non plus de bon œil que l'on infligeât un désavantage aux valeurs productives de gros intérêts. Ses théories générales ne pouvaient lui inspirer un autre sentiment. Mais afin de ne point sortir de l'impôt sur le revenu, il propose que le revenu taxé soit, pour les valeurs mobilières, un revenu moyen. « On fait remarquer, écrit-il, que dans

les revenus élevés produits par les fonds à capitalisation très basse, il y a deux parts, l'une qui représente l'intérêt normal du capital engagé, l'autre qui représente une prime d'assurance contre le risque couru : la première partie seule devrait être taxée, la seconde, être exempte. Ce raisonnement n'est pas mauvais.

Nous ne verrions aucun inconvénient à ce qu'on s'y conformât dans la pratique et à ce que le revenu taxé fût toujours un revenu moyen calculé au taux de 5 % du capital, soit réellement versé, soit coté à la bourse quand il s'agit de valeurs qui ont un marché public. On pourrait soutenir cependant, au point de vue moral, le système actuel de taxation strictement proportionnel au revenu des valeurs mobilières, quel que soit leur degré de sécurité; ce système contiendrait une sorte de taxe sur l'imprévoyance et l'esprit de spéculation, de même que l'exemption relative dont jouissent les valeurs qui ne donnent pas de revenu serait une sorte de secours indirect accordé aux malheureux. Mais ces considérations ne doivent pas entrer dans un bon système fiscal; aussi la réforme dont nous parlons plus haut nous paraît digne d'être appuyée (1). » Pour échapper à l'impôt sur le capital, M. Leroy-Beaulieu préconise une fiction, un taux moyen d'intérêt; or il suffira d'une ou deux valeurs à intérêt très élevé pour faire monter considérablement le taux moyen. Le législateur prussien, ennemi des moyennes et des approximations, ne pouvait se rallier à un tel système.

II. Jusqu'ici nous avons étudié l'impôt sur le capital comme moyen de surtaxer la portion fondée du revenu :

(1) Leroy-Beaulieu. *Loc cit,* p. 213.



ç'a été le point de vue essentiel du législateur prussien, nous en rencontrerons au chapitre suivant la preuve manifeste. Cependant ce n'est pas à dire que d'autres motifs ne soient pas venus s'ajouter à celui-là. En effet, après avoir traité à fond les considérations que nous avons développées, il esquisse *deux autres réflexions*. En premier lieu, l'impôt proposé frappera un objet qui, par lui-même, dans la société actuelle, est une puissance. En second lieu, il ouvrira à l'Etat une source de recettes assurées, croissant à mesure de la prospérité réelle du pays.

« Avec le grand développement du crédit, les particuliers ont la faculté de faire valoir leurs propriétés et leurs richesses par la force-travail, de telle façon que, présentement, ils renoncent à toucher un intérêt annuel correspondant au capital, afin de recueillir plus tard un bénéfice d'autant plus élevé. » (1)

Sans doute le législateur visait dans cette phrase certains placements en souscription d'actions, en achat de terrains à bâtir. En quelques années parfois la valeur d'actions, de terrains, s'accroît dans des proportions fantastiques; en ce cas ce n'est pas le revenu mais le capital qui manifeste la richesse du détenteur. La détermination d'un revenu fictif ou bien l'impôt sur le capital, voilà l'alternative où l'on se trouve si l'on veut atteindre, comme elles le méritent, les deux espèces de capitaux dont nous venons de parler. Le législateur prussien, toujours adversaire des fictions et des moyennes, s'est décidé pour l'impôt sur le capital.

Il continue : « L'impôt sur le capital saisit d'une manière satisfaisante la portion de capital souvent très considérable en valeur, qui, sans produire de revenu

---

(1) V. *Entwurf* etc. *Begründung*, p. 25.

économique, sert à la jouissance personnelle du possesseur, et peut ordinairement fournir un sûr indice touchant la fortune de celui-ci. » (1) Si l'on s'en tenait à cette phrase générale, on pourrait croire que le législateur a voulu soumettre à l'impôt sur le capital tous les capitaux improductifs mobiliers comme immobiliers. En lisant le projet de loi lui-même on se convainc du contraire : les capitaux mobiliers de pure jouissance échappent à l'impôt; nous aurons l'occasion d'y revenir bientôt.

Reste à dire un mot de l'avantage financier. Est-il bien vrai que les ressources obtenues par l'impôt sur le capital présentent une sécurité et une stabilité particulières? L'exposé des motifs l'affirme. (2) Cependant la richesse mobilière, qu'on la saisisse sous forme de capital ou de revenu, est toujours fuyante et coulante; les capitaux haussent et baissent de valeur comme les revenus. Qu'il suive assez bien le progrès de la prospérité nationale, cela est admissible : capital est synonyme d'épargne; l'épargne étant du revenu solidifié, est un indice de prospérité stable.

Le législateur prussien ne s'est guère arrêté à réfuter l'objection d'épuisement du capital, de découragement de l'épargne. Elle tombe, d'après lui, quand on réfléchit à ces deux caractères de l'impôt projeté : 1° le capital est frappé pour autant qu'il donne naissance à un revenu fondé; en fin de compte c'est donc le revenu qui est atteint par l'intermédiaire du capital. 2° le taux est minime : 1/2 ‰ c'est-à-dire 1 à 1 1/4 p. % du revenu supposé de ce capital. En y joignant le prélèvement opéré par l'impôt sur le revenu, on peut estimer à 5 1/4

(1) *Entwurf etc. Begründung.* p. 25.
(2) *Begründ.* p. 26.

p. % la charge mise sur le revenu fondé au profit de l'Etat. (1)

Nous ne pouvons terminer ce chapitre sans signaler une objection plus grave dont l'exposé des motifs ne traite pas : elle se rapporte aux difficultés énormes que rencontre l'application de l'impôt sur le capital. Comment saisir tous les capitaux? Comment les évaluer? M. Leroy-Beaulieu, étudiant l'impôt sur le capital aux Etats-Unis (2), M. Stourm, examinant les systèmes généraux d'impôts (3), M. Raffalovich, à propos des réformes hollandaise et prussienne (4), appuient avec raison sur ce point essentiel. On a calculé qu'aux Etats-Unis le 1/5 seulement du capital mobilier est frappé (5). La loi hollandaise entrée en vigueur le 1er mai 1893 contribuera sans doute à élucider cette question (6).

---

(1) *Begründ.* p. 25.

(2) V. Leroy-Beaulieu, *Loc cit*, p. 498-499.

(3) *Op. cit.* p. 199.

(4) V. Raffalovich. l'*Economiste français*, numéro du 5 novembre 1892.

(5) Ce chiffre est donné par Raffalovich, aussi par le *Denkschrift*, p. 36.

(6) Pour les dispositions techniques du législateur prussien en vue de l'estimation des capitaux, voir *Entw. Ergänz. Steuergesetzes*, p. 6, 7, 8.

Rappelons une forme particulière d'impôt sur le revenu, à laquelle M. Leroy-Beaulieu attribue le mérite de réaliser spontanément et fatalement une distinction entre les deux espèces de revenus : nous voulons parler de l'impôt sur le revenu présumé d'après la valeur locative de la maison occupée. « En effet, la plupart des possesseurs de revenus périssables ou viagers, de revenus professionnels ou de bénéfices dus à leur activité personnelle, dépensent à leur loyer relativement à l'importance de ces

CHAPITRE CINQUIÈME

DES PERSONNES ET DES CAPITAUX SOUMIS A L'IMPÔT COMPLÉMENTAIRE

Nous ferons dans ce chapitre pour l'impôt sur le capital ce que nous avons fait au chapitre troisième pour l'impôt sur le revenu. De même que nous avons alors indiqué les revenus et les personnes astreints à l'impôt sur le revenu, nous indiquerons ici

---

revenus ou de ces bénéfices une somme moins considérable que celle qui est consacrée au même objet par les possesseurs de revenus perpétuels, c'est-à-dire par les propriétaires ou les rentiers. » (Leroy-Beaulieu. *Loc cit*, p. 376.) Toute judicieuse que soit l'observation, elle n'est pas pleinement satisfaisante; la forme large et un peu flottante dont M. Leroy-Beaulieu s'est servi, révèle déjà le défaut de précision inhérent à cette règle. En haut comme en bas de l'échelle sociale il y aura des exceptions nombreuses : gens de peu contraints de vivre sur des ressources dues à leur activité personnelle et néanmoins obligés de s'abriter sous un toit, hommes riches non en capitaux mais en revenus professionnels et capables de se payer le luxe d'une maison de grande apparence. Puis il faut tenir compte de nécessités diverses : la profession ou le métier qu'on exerce, le rang à tenir, la famille nombreuse.



les capitaux et les personnes sujets à l'impôt sur le capital.

A. DES PERSONNES : « (loi du 14 juillet 1893. I. § 2) *Sont obligées de payer l'impôt :*

1° Les personnes *physiques* désignées au § 1 de la loi d'impôt sur le revenu, nos 1 à 3, pour la valeur totale de leur capital imposable.

2° Toutes personnes *physiques* sans condition de nationalité, domicile ou séjour, pour la valeur :

a) De leurs propriétés foncières sises en Prusse.

b) De leur capital d'établissement ou d'exploitation « *Anlage und Betriebskapital* » affecté à une entreprise agricole ou forestière, y compris l'élevage des bestiaux, la culture de la vigne, des arbres fruitiers et des jardins, l'extraction minière ou autre industrie dont le siège est en Prusse. »

(I. § 3.) Toutes les personnes *civiles*, qu'elles aient un but lucratif ou non, sont exemptes de l'impôt. Quant aux personnes civiles non commerciales, c'est un second privilège ajouté à celui que la loi de l'impôt sur le revenu leur accorde. Quant aux sociétés à but lucratif, leur capital est déjà en partie frappé sous forme d'actions et d'obligations; mais il ne l'est qu'en partie : car toute la portion de capital représentée par des valeurs aux mains d'étrangers est libre; de plus, ainsi que le remarque Jastrow, les réserves échappent à l'impôt sur le capital; or les réserves constituent une richesse considérable : 30 millions pour les coopératives Schulze-Delitzsch, 500 millions pour l'ensemble des sociétés par actions en Allemagne. (1) Cependant imposer en double le capital social, une fois aux mains des actionnaires, une seconde fois au siège de la société, eût été

(1) Jastrow, *loc cit.*

trop rigoureux; peut-être aurait-on pu se borner à taxer les réserves telles qu'elles se révèlent dans les bilans.

B. DES CAPITAUX : (II. 1. § 4.) « Capital imposable :

« Sous l'imposition tombe l'ensemble du capital mobilier et immobilier après déduction des dettes.

I. *Comme capital imposable dans le sens de la loi sont à compter particulièrement :* 1° Les parcelles de terrain (foncier et bâtiments) avec tous accessoires, propriété de mines ou carrières, droits d'usufruit et autres droits réels qui ont une valeur évaluable en argent. 2° Le capital d'établissement et d'exploitation servant à une entreprise agricole ou forestière, y compris l'élevage des bestiaux, la culture de la vigne, des arbres fruitiers et jardins, l'extraction minière et autre industrie. 3° Toute autre fortune en capital « *das sonstige Kapitalvermögen* ».

II. *De l'imposition sont exclus* : 1° Les parcelles de sol situées hors de Prusse. 2° Le capital d'établissement et d'exploitation servant à une entreprise agricole ou forestière ou à une industrie située hors de Prusse.

III. *Ne comptent pas comme capitaux imposables dans le sens de la loi :* les meubles, objets de ménage, et autres objets corporels mobiliers, pour autant que ceux-ci ne sont pas accessoires d'une parcelle de terrain ou parties intégrantes d'un capital d'établissement et d'exploitation. »

Suivent quatre dispositions relatives à certains capitaux dont la situation réclame des mesures particulières : cas de fidéicommis, de masse héréditaire non encore partagée, etc. (§ 5).

Le § 6 et le § 7 spécifient les capitaux compris sous les nos 2 et 3 du I. § 4, soit :

§ 6. Le capital d'établissement et d'exploitation comprend tous objets, droits, affectés à une entreprise et estimables en argent.

§ 7. « Sous la dénomination « *sonstige Kapitalvermögen* » sont comprises :

a) Les créances de toute espèce, productives d'intérêts ou non, constatées par écrit ou non, y compris la valeur des actions ou papiers représentatifs de parts, parts en commandite, etc.

b) L'argent comptant allemand, le numéraire étranger, les billets de banque et bons de caisse, — à l'exclusion des reliquats sur les ressources annuelles courantes du contribuable, — comme aussi l'or et l'argent en barre.

Pour autant que ces valeurs *(a)* et *(b)* ne sont pas à considérer comme faisant partie d'un capital d'établissement et d'exploitation.

c) La valeur en capital des droits à apanages, rentes, rentes viagères, réserves et autres prestations périodiques estimables en argent, qui sont assurées au contribuable pour la durée de sa vie ou pour la durée de vie d'un tiers, pour un temps indéterminé ou pour un espace de temps d'au moins dix ans, soit en vertu d'un contrat, en retour d'un abandon de capitaux, soit par suite de dispositions de dernière volonté, ou bien de fondations en faveur d'une famille ou encore en vertu d'une loi de famille.

La disposition *(c)* ne s'applique aucunement aux droits sur des caisses de veuves, d'orphelins, de pensions, aux droits provenant d'une assurance contre la maladie, les accidents ou de l'assurance légale contre la vieillesse et l'invalidité, aux pensions payées en considération d'un travail ou service antérieur, telles que les rentes qui sont établies dans des dispositions de dernière volonté eu égard aux bons offices rendus au profit de

personnes qui ont fait partie du ménage du défunt et ont été avec lui dans un rapport de service. »

Faisons un retour sur les dispositions que nous venons de rapporter.

Nous avons dit que l'idée essentielle du ministre des finances, en introduisant un impôt complémentaire sur le capital, avait été de faire descendre dans la pratique la distinction établie par la théorie entre le revenu fondé et le revenu non-fondé. Ce but principal se trouve encore formellement affirmé dans les notes justificatives annexées au projet, ainsi dans la phrase suivante : « L'impôt sur le capital ayant principalement « *vornemhlich* » pour fin la taxation plus lourde du revenu fondé, il est juste que la mesure de l'imposition soit prise exclusivement « *auschlieslich* » dans les capitaux qui, de leur nature, sont destinés à l'obtention, à la production d'un revenu. » (1)

A première vue, cette phrase semble recéler un défaut de logique, les mots « principalement » et « exclusivement » n'étant pas synonymes; mais pour que l'illogisme apparent s'évanouisse, il suffit de remarquer qu'il n'est pas dit : dans les capitaux qui produisent un revenu, mais : dans les capitaux qui, de leur nature, sont destinés à la production d'un revenu. Si la première forme avait été employée, le revenu fondé seul aurait été atteint par l'impôt sur le capital; avec la seconde forme, les capitaux effectivement improductifs mais naturellement capables de produire un revenu fondé sont également frappés.

En manière d'exemple, le texte énumère : « les maisons de campagne, parcs, terrains à bâtir »; nous

(1) *Begründung*, p. 27.

retrouvons ici ces *capitaux immobiliers de jouissance* dont nous parlions au chapitre précédent. Le législateur indique plusieurs motifs pour justifier l'extension de l'impôt sur le capital à ces sortes d'objets : agir autrement eût été briser l'unité nécessaire dans l'assiette de l'impôt, puisque le fait que tel citoyen a tel capital, n'aurait plus été une raison suffisante d'imposition. Si ces capitaux restent improductifs, c'est par la volonté du propriétaire, soit qu'il en fasse un objet de pure jouissance, soit qu'il ne renonce à un intérêt présent que pour réaliser un gain de spéculation. La propriété de capitaux même improductifs augmente le crédit du propriétaire. Enfin l'existence de ces capitaux ne dépend ni de la puissance de travail ni de la durée de vie de leur détenteur (1).

A côté de l'idée principale, surtaxation du revenu fondé, on voit poindre dans cette énumération de motifs l'idée accessoire signalée au chapitre précédent : taxation des objets qui servent à la jouissance du possesseur et sont un indice de richesse.

Cette seconde idée s'efface complètement de l'esprit du législateur, lorsqu'il en vient à s'occuper des *capitaux mobiliers improductifs*. Il les exempte de l'impôt. Son raisonnement paraît avoir été celui-ci : l'impôt sur le capital a pour but essentiel d'atteindre le revenu fondé. Or les capitaux mobiliers de jouissance ne produisent pas de revenu, ils ne sont pas naturellement capables de produire un revenu ; donc ils ne doivent pas tomber sous le coup de la loi.

Le législateur ajoute d'autres raisons : raisons d'utilité pratique et de nécessité technique. Ainsi : — une partie de ces objets est indispensable — le mobilier

(1) *Begründung*, p. 28.

représente d'ordinaire une quantité d'autant moins considérable dans l'ensemble de la fortune que le contribuable est plus riche — le seul moyen d'éviter des inconvénients aux gens peu aisés serait de fixer une valeur en-dessous de laquelle le mobilier serait exempt d'impôt, mais comment fixer cette valeur et comment savoir si tel mobilier dépasse cette valeur — même en supposant ce calcul et cette constatation faits, la connaissance et l'évaluation du mobilier seraient-elles possibles sans une intrusion vexatoire dans la vie privée du citoyen (1)?

Jastrow se demande pourquoi la fixation d'une valeur minimale serait impossible; quant aux difficultés de connaissance et d'évaluation il croit, d'accord avec Wagner, que la police d'assurance simplifierait beaucoup la besogne. Tandis que M. Leroy-Beaulieu traite en quantité négligeable les meubles meublants, argenteries et bijoux, collections artistiques, Jastrow prétend que tout cela ensemble représente déjà un joli capital digne d'être imposé.

Lors de la discussion à la Chambre, un membre de la commission fit remarquer que certains capitaux mobiliers de grande valeur, comme des galeries de tableaux, bibliothèques, bijoux, etc., augmentent tout autant la puissance d'imposition et le crédit de leur possesseur que des capitaux immobiliers improductifs tels que parcs, etc. Comme Wagner et Jastrow, il voyait dans les polices d'assurance contre l'incendie un moyen de saisir ces capitaux sans recourir à une intrusion vexatoire dans la vie des citoyens. Le ministre des finances et nombre de membres de la commission combattirent cette motion. Ils la déclarèrent « dangereuse au point de

(1) *Begründung*, p. 28, 29.

vue social et politique ». Ils prétendirent qu'une disposition légale dans ce sens entraînerait des procédés insupportables pour le contribuable. Ils firent observer qu'elle aurait peut-être pour résultat de refroidir le zèle des particuliers, peu vivace d'ailleurs en Allemagne, pour les collections artistiques et les bibliothèques » (1). On a certes quelque envie de s'étonner à voir le législateur prussien faire tant de cas des difficultés d'application en cet endroit, lui qui en fait si bon marché partout ailleurs.

Logique avec son idée maîtresse de faire de l'impôt sur le capital un moyen de surtaxation du revenu fondé, le législateur a soin d'introduire la restriction suivante à l'exemption des objets mobiliers corporels « *à moins qu'ils ne doivent être considérés comme accessoires d'une propriété foncière, ou partie intégrante d'un capital d'établissement et d'exploitation* » (2). En effet, dans ce cas, ces capitaux collaborent à la production d'un revenu fondé. Une dérogation est pourtant à signaler. Elle n'est pas formellement exprimée dans les dispositions légales, mais bien dans l'exposé des motifs : « A cette catégorie de capitaux (les objets mobiliers exemptés de l'impôt) appartiennent particulièrement les meubles affectés à l'exercice d'une profession artistique, économique ou autre non comprise sous la dénomination de commerce ou industrie » (3). Cependant, dira-t-on, ce sont là des capitaux servant à la production d'un revenu et susceptibles d'être vendus? Oui, mais « le revenu poursuivi à l'aide de ces objets se rattache

(1) V. notes à la loi établissant l'impôt sur le capital. Edition de R. Höinghaus. Berlin 1893 p. 21, 22.
(2) *Entwurf etc.* II 1. § 4. III.
(3) *Entwurf etc. Begründung* p. 29.

intimement à la personne, et par suite il n'y a pas lieu de se demander si les ustensiles de travail employés, tels que les instruments de musique, le matériel d'un statuaire, constituent un capital de valeur considérable » (1).

La disposition inscrite sous la lettre *c* § 7 traduit de nouveau l'inspiration fondamentale du projet de loi : Les prestations qui peuvent être considérées comme *accessoires*, *prolongement de rémunérations autrefois payées pour un travail exécuté ou un service rendu*, sont laissées absolument libres.

Une remarque est à faire par rapport au § 6 (compréhension du capital d'établissement et d'exploitation). Ce capital comprend non seulement les valeurs affectées d'une façon durable à une entreprise, comme le voulait la loi sur l'impôt industriel du 24 juin 91, mais même les valeurs y affectées d'une façon passagère : ainsi les sommes portées en compte-courant ou en dépôt (2).

Un mot touchant la déduction des dettes :

§ 8. « *Du capital actif, sont à soustraire :*

1. Les dettes personnelles ou réelles grevant le capital du contribuable, à l'exclusion des obligations contractées pour les besoins courants du ménage (dettes de ménage).

2. La valeur en capital des apanages, rentes, réserves, et autres charges périodiques, estimables en argent, dues par le contribuable ou provenant d'un fidéicommis (prévues dans le § 7, lettre *c*, al. 1). pour autant que ces obligations (n°s 1 et 2) ne grèvent pas des parties du capital qui doivent être négligées dans l'assiette de l'impôt en vertu du § 4 II.

---

(1) *Entwurf etc. Begründung*, p. 29.
(2) *Begründung* p. 31.

Si l'imposition frappe uniquement des parties de capital désignées dans le § 2 II, *a* et *b*, sont seulement à déduire les dettes qui grèvent ces parties de capital ou bien ont été contractées pour leur profit.

Les obligations qui grèvent à la fois indivisément des parties de capital imposées et d'autres non soumises à l'impôt, doivent être portées en décompte des premières seulement, et seulement à proportion de la place que tiennent ces parties dans l'ensemble du capital. »

Nous avons traité séparément de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital. Désormais nous pouvons les réunir, car ce qui nous reste à étudier est commun à l'un et à l'autre; c'est d'abord le caractère personnel de l'imposition directe prussienne, c'est ensuite le mode d'assiette adopté par le législateur.

CHAPITRE SIXIÈME

DU CARACTÈRE PERSONNEL DE L'IMPOSITION

Un élément essentiel à la détermination des facultés contributives du citoyen, c'est ce que le professeur Wagner appelle d'un nom expressif : *l'individualisation* de l'impôt. L'individualisation se réalise au moyen du caractère personnel imprimé à l'impôt. Elle se compose de deux parties : la connaissance du chiffre global de fortune, la prise en considération de circonstances spéciales capables d'influer sur le budget d'un particulier.

C'est sur la connaissance du chiffre global de fortune que sont fondées les exemptions, modérations, dégression et progression de l'impôt. Les circonstances spéciales dont nous entendons parler sont, par exemple, le fait qu'un citoyen est chargé d'une nombreuse famille en bas âge, de parents sans ressources, ou bien qu'il est frappé d'accidents ou de maladies exceptionnelles, ou encore qu'il doit prélever sur ses revenus le montant d'une assurance contre les accidents, la maladie, la vieillesse, l'invalidité.

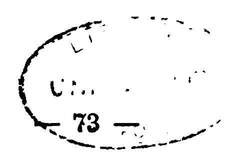
Si l'on recherche le *mobile déterminant de cette*

individualisation de l'impôt, on se trouve en présence de deux idées d'ordre très différent : il se peut que le législateur y recoure dans l'unique but d'assurer la proportionnalité de l'imposition menacée de se rompre au profit des classes aisées et riches par l'effet des impôts de consommation; ce n'est alors qu'un moyen de réaliser autant que possible la proportionnalité désirable entre l'impôt et les facultés contributives du citoyen. Saisir les revenus de toute espèce, tenir compte de la différence entre le revenu fondé et le revenu non-fondé étaient deux points importants à cette fin, c'en est un troisième également essentiel. Au contraire, le législateur peut individualiser l'impôt dans le but de corriger les inégalités sociales.

Examinons plus à fond cette double hypothèse.

Les impôts établis sur les denrées de première nécessité (blé, sel) comme aussi sur les denrées de consommation ordinaire (la bière de ménage en Belgique, le vin à bon marché en France, le café et le tabac dans ces deux pays) se traduisent pour chaque citoyen, non pas en un prélèvement de tant pour cent de son revenu, mais en une contribution annuelle de 20, 30, 50 fr. quelle que soit la hauteur du revenu; en cela les impôts de consommation sont des instruments brutaux, mécaniques, aveugles. D'autre part il est malaisé, dit-on, de les supprimer sans grand dommage pour le fisc auquel ils rapportent des sommes considérables. Comment corriger cette défectuosité des impôts de consommation?

D'abord on peut concevoir que les impôts de consommation eux-mêmes fournissent le remède : en effet, si vous supposez à côté des taxes sur les denrées alimentaires d'usage commun, d'autres taxes frappant des objets qui trouvent des consommateurs uniquement ou principalement parmi les classes riches, l'équilibre est



approximativement rétabli. Seulement ce moyen présente un inconvénient évident : celui d'exiger un assez grand nombre d'impôts de consommation, d'où frais de perception considérables et embarras suscités à une quantité d'industries.

A défaut de ce correctif, il faut en chercher un dans l'imposition directe : de là les mesures d'exemption et de modération en faveur des petits et modiques revenus, les systèmes de dégression et de progression. Du même motif peuvent procéder les égards accordés au grand nombre d'enfants en bas âge ; car les impôts de consommation n'atteignent pas également le père de famille qui a dix enfants et celui qui en a deux. Envisagé de la sorte, comme simple moyen de *rétablir la proportionnalité*, le principe de l'individualisation doit rencontrer l'adhésion des économistes de toute école.

Néanmoins dans l'application du principe, des divergences se produisent, plusieurs — M. Leroy-Beaulieu entre autres — admettant les mesures d'exemption et de modération, mais repoussant la progression et la dégression, de crainte qu'un jour ou l'autre on n'en vienne à abuser de la progression établie, en en dénaturant le sens primitif.

Car M. Leroy-Beaulieu est aussi opposé à un impôt qui prétendrait *atténuer les inégalités sociales* (1) que le Dr Wagner en est partisan enthousiaste. C'est à cette condition seulement, écrit ce dernier, que l'impôt cessera d'être « *politik* » pour devenir « *sozialpolitik* ». D'après lui, pour qu'une législation fiscale mérite ce titre, il faut qu'elle tende directement à corriger la répartition des richesses dans la société moderne; des contradictions trop violentes pour être

(1) Leroy-Beaulieu. *Loc cit*, p. 174.

supportables sont nées du principe de la libre concurrence et du principe de la propriété privée appliqués sans restriction aucune (1). M. Leroy-Beaulieu est au contraire convaincu que les inégalités sociales vont s'aplanissant d'elles-mêmes, que la répartition des richesses devient de plus en plus équitable. Il a foi dans le système de la liberté économique auquel il attribue cette amélioration constante (2).

On voit que les deux économistes sont aux extrêmes opposés. Il ne nous appartient pas de chercher ici la solution de ce grand problème qui domine toute l'économie politique contemporaine : l'organisation moderne est-elle une source d'atténuation ou d'aggravation des inégalités sociales? Cette question exigerait une étude spéciale, très vaste et très profonde et ne se rapporterait pas immédiatement à l'objet de notre travail. C'est parce qu'il est persuadé que les principes de l'ordre économique contemporain ont engendré *des inégalités sociales singulièrement violentes et anormales*, que Wagner réclame l'organisation de l'impôt dans un sens réellement progressif.

Laissant ce côté de la question, il reste à savoir si, en tout état de cause, *dans une société normale*, l'impôt doit ou peut corriger les inégalités sociales inévitables.

Il ne s'agit évidemment pas de chercher à les *anéantir;* elles sont une conséquence nécessaire de la nature humaine existante, contre laquelle échoueront les rêveurs de l'égalité parfaite en ce monde : « Il faut considérer comme utopique, écrit Wagner, tout ce qui suppose, sous le rapport de la moralité, une nature

(1) Wagner. Article cité, chap. II, III, IV.
(2) Leroy-Beaulieu. *Essai sur la répartition des richesses.*

humaine non pas améliorée mais changée, tout ce qui suppose une transformation essentielle de la nature de l'homme ou de la nature des choses extérieures. » (1)

S'agit-il seulement de les *atténuer?* Il convient encore de distinguer : d'une part, le système d'imposition progressive, c'est-à-dire la correction des inégalités pratiquée d'une façon *universelle*, embrassant l'ensemble de la société; d'autre part, le régime des faveurs pour les petits revenus, c'est-à-dire la correction des inégalités, purement exceptionnelle et *partielle*.

Cette dernière forme ne peut susciter d'opposition. Le législateur s'inspire de considérations hautement morales et pratiques, en exemptant la portion de revenu affectée par l'ouvrier à s'assurer contre la maladie, les accidents, etc.; en accordant des privilèges en matière d'impôts aux familles nécessiteuses et nombreuses. Admettons que dans un pays où les impôts de consommation sont minimes, on n'exempte pas complètement des charges directes les petits revenus. Mais des modérations assez fortes et assez étendues pour les revenus modiques ne présentent pas les mêmes inconvénients, tandis qu'elles ont l'avantage de laisser libre la partie du revenu affectée aux dépenses nécessaires.

Reprenons :

Individualisation de l'impôt à seule fin de rétablir la proportionnalité rompue. Individualisation dans le but de corriger les inégalités sociales : d'une façon générale et universelle, c'est-à-dire par un impôt progressif; d'une façon spéciale et restreinte, c'est-à-dire par des exemptions et modérations en faveur des petits et modiques revenus. — Telles sont les distinctions que nous avons été amené à établir.

(1) Wagner, article cité.

Comment réaliser de semblables distinctions dans la pratique? Toutes les formes d'impôt s'y prêtent-elles? Non. L'impôt personnel seul s'y adapte.

Le législateur prussien a trouvé là son principal argument contre les impôts réels : « La caractéristique des impôts sur les sources de produits ou impôts réels « *Ertragssteuern* » consiste, comme on sait, en ce que ces impôts saisissent le produit des sources de richesses à son origine; ils négligent de prendre en considération la personne qui jouit de ce produit comme revenu, et aussi le revenu lui-même auquel se mesure la capacité de contribution globale de la personne... Les impôts réels sont de purs impôts sur les objets, qui négligent essentiellement tout égard à la capacité d'imposition et particulièrement aux conditions personnelles du contribuable (1). » En effet les impôts réels sur les revenus frappent séparément, l'un le revenu de la terre, l'autre le revenu commercial ou professionnel, un troisième le revenu des actions et des créances; chacun saisit une espèce de revenu au moment et de la manière la plus propice. Ils ne comportent donc pas la connaissance du revenu global de la personne.

L'Angleterre a cependant essayé la combinaison des deux systèmes : dans l'*Income-tax* coexistent le caractère réel et le caractère personnel de l'imposition. L'*Income-tax* tient de l'impôt réel par sa division en cinq cédules dont chacune comprend un certain nombre de revenus de même nature. Le mode-principe d'estimation pour chaque cédule est la déclaration contrôlée. Mais la déclaration n'émane pas toujours de celui qui supporte définitivement l'impôt : ainsi le débiteur hypothécaire déclare et paie pour son créancier, sauf à se faire

(1) *Denkschrift*, p. 9.

rembourser après; de même le fermier déclare et paie la taxe due au fisc par son propriétaire sur la propriété qu'il exploite. En outre la déclaration cède parfois le pas à la présomption, comme pour les bénéfices des fermiers, ou à la taxation d'office, comme pour les traitements des fonctionnaires. Ajoutez que depuis 1806 la Banque d'Angleterre, chargée du service de la dette publique, opère directement les retenues sur les intérêts. On voit la diversité dans les modes de connaissance et de perception, diversité qui constitue l'essence des impôts réels et leur grand avantage. D'autre part l'*Income-tax* tient de l'impôt personnel par la faculté donnée au citoyen d'obtenir des exemptions ou des modérations de charges, s'il prouve que l'ensemble de son revenu est inférieur à 3,750 fr. ou à 10,000 fr. (1).

Sans méconnaître les mérites de ce système mixte, il faut avouer qu'il oblige le contribuable à une preuve difficile si le fisc veut y mettre de la rigueur, rigueur dont il ne peut se départir sans s'exposer à être continuellement trompé : ce qu'on demande au citoyen, c'est de prouver qu'*il n'a pas plus* d'une certaine somme de revenu. Ajoutons qu'il ne satisferait aucunement les partisans de la progression ou de la dégression, puisque celles-ci exigeraient une constatation universelle et normale, non pas exceptionnelle et spéciale, de l'ensemble du revenu.

Le législateur prussien a cru mieux faire de donner à toute l'imposition au profit de l'Etat un caractère nettement, exclusivement personnel : « Un système d'imposition d'Etat qui réponde aux exigences de la justice et

---

(1) Pour le développement, v. Leroy-Beaulieu, *loc cit*, chap. X, *passim;* Hector Denis, *L'impôt sur le revenu*, t. I; Joseph Chailley, *L'impôt sur le revenu.*

de l'équité ne peut être fondé que sur le principe de capacité personnelle. » (1) Plus loin, après un coup d'œil sur les différentes législations fiscales : « Le trait dominant manifesté par cet aperçu, la tendance de plus en plus déterminée du développement esquissé : c'est le recul des impôts réels dans le système des impôts d'Etat et la création d'un impôt général sur le revenu en guise de support principal des charges publiques. La Prusse suivra-t-elle cette direction, prendra-t-elle la tête du mouvement en mettant complètement de côté les impôts réels? Il n'y aurait en cela rien d'accidentel ni d'arbitraire, c'est une nécessité correspondant à une transformation générale. » (2)

Voyons donc *les dispositions techniques* qui ont inséré, dans l'impôt sur le revenu et dans l'impôt sur le capital, le caractère personnel, cette idée maîtresse du législateur prussien.

A. DANS L'IMPÔT SUR LE REVENU :

1° Tout revenu annuel net dont la somme ne dépasse pas 900 m. (1,125 fr.) est exempt. Ce n'est pas une innovation. La loi du 26 mars 1883 comportait déjà cette faveur.

Veut-on avoir une idée approximative du nombre des citoyens et du montant des revenus soustraits ainsi à l'impôt, les statistiques de M. Soetbeer rapportées par M. Leroy-Beaulieu sont instructives à consulter : Pour l'année 1890, en Prusse, l'estimation suivante a été faite : « Revenus infimes (au-dessous de 420 m. (525 fr.) sont au nombre de 4,094,428 représentant 40.11 p. 100 du nombre des revenus et concernant (avec les membres

(1) *Denkschrift*, p. 13.
(2) *Denkschrift*, p. 23.

des familles) 8,383,359 personnes soit 28.82 p. 100 de la population totale; le montant de ces revenus est de 1,647, 4 millions de marks, représentant 16.58 p. 100 de l'ensemble des revenus de la monarchie et formant une moyenne de 402 m. (527 fr. 50) (1) par côte et de 197 m. (246 fr.) par tête. — Les petits revenus (de 420 à 1,650 m.) (525 fr. à 2,062 fr. 50) sont au nombre de 5,517,828 formant 54.05 p. 100 de l'ensemble des revenus et concernant (y compris les membres des familles) 18,562,145 personnes, soit 63.81 p. 100 de la population totale; l'ensemble de ces petits revenus atteint 5,110, 7 millions de m. soit 51.53 p. 100 du montant total des revenus prussiens. La moyenne de chacun d'eux par côte est de 928 m. (1,160 fr.) et par tête de 276 m. (345 fr.) (2) — En 92-93, 20,945,227 personnes sur 29,895,224, chiffre total de la population, ont été exemptées, comme n'ayant pas plus de 900 m. de revenu. (3) En 93-94, 21,070,481 sur 30,018,017. (4)

2° Le taux est gradué. Il s'élève de 0,62 m. p. 100 pour les revenus de 900 à 1050 m. jusqu'à 4 p. 100 pour les revenus de 100,000 m.

3° De l'ensemble du revenu net annuel on défalque :

Les dettes. (V. explications au chapitre troisième.)

Les sommes affectées, conformément à une loi ou à un contrat, à l'assurance contre la maladie, les accidents, la vieillesse, l'invalidité, les sommes versées à des caisses de veuves, d'orphelins, de pension, les primes d'assurance sur la vie pour autant qu'elles ne dépassent pas annuellement 600 marks.

---

(1) 502 fr. 50 sans doute.
(2) Leroy-Beaulieu. *Loc cit*, p. 300.301.
(3) *Reichsanzeiger*, numéro du 12 octobre 1892.
(4) *Reichsanzeiger*, numéro des 11 et 17 janvier 1894.

4° Du revenu familial soumis à l'impôt, pour autant que ce revenu ne dépasse pas 3000 marks, une somme de 50 m. est déduite par tête d'enfant âgé de moins de 14 ans et incapable de se suffire (§ 18).

5° Des modérations d'impôt peuvent être accordées par les commissions chargées d'asseoir l'impôt, aux revenus ne dépassant pas 9500 m. si des circonstances spéciales ont été la cause de charges exceptionnelles, par exemple pour l'éducation des enfants, l'entretien de parents sans ressources, des maladies de longue durée, certains accidents, l'endettement (§ 19).

Le *Reichsanzeiger* a publié (dans le numéro du 12 octobre 1892, édit. du soir) des indications intéressantes sur les résultats de ces dernières dispositions :

Pour la 2e année d'exécution de la loi 92/93, en vertu du § 18 : 154,566 personnes ont été exemptées d'impôts et 543,308 médiocrement taxées, et cela sur 2,118,978 personnes inscrites aux rôles pour un revenu ne dépassant pas 3,000 m., soit 32.93 p. % qui ont bénéficié de cette disposition (27.25 dans les villes; 39.98 dans le plat pays). Le fisc a ainsi perdu 10.53 p. % (8.32 dans les villes; 13.66 dans le plat pays) de la somme d'impôt qui, sans cela, aurait été prélevée sur les revenus de 900 à 3,000 m. Les renseignements contenus dans le *Denkschrift* (p. 35) confirment ces chiffres. — En vertu du § 19 : sur 2,379,094 inscrits, 4,430 ont été exemptés, 48,533 modérément taxés (2.29 p. % dans les villes; 2.13 p. % dans le plat pays, en moyenne 2.23 p. %). Le pour % de l'impôt ainsi sacrifié se monte à 0.86 p. % (0.89 pour les villes; 0.82 pour les campagnes).

Ces diverses dispositions ont-elles pour but de rétablir la proportionnalité ou bien de corriger les inégalités sociales?

Parlons d'abord des exemptions (n° 1) et du taux gradué (n° 2). D'après M. Hitze ces mesures ne font pas

même contrepoids aux impôts de consommation. — En effet, dit-il, d'après le livre de statistiques de l'Empire d'Allemagne de 1890, les droits de douane et impôts de consommation perçus sur les articles ci-après nommés montaient durant l'année 88/89, par tête d'habitant, à :

Café	95	pfennigs
Tabac	95	»
Riz	7	»
Harengs	7.5	»
Blé	206	»
Sel	93	»
Eau-de-vie	296	»
Bière	72	»
Total	871.5	pfennigs

soit, en chiffres ronds, 8 mark par tête : ce qui donne 40 m. par famille ou ménage, si l'on prend une moyenne de 5 personnes par ménage. Or un ménage dont le revenu est de 900 à 1,050 m. ou, en s'attachant à une moyenne, de 975 m., doit payer 6 m. d'impôt sur le revenu; en outre il paye, dans le courant de l'année, sous forme d'impôts indirects (dépenses de consommation) 40 m. Cela fait en tout 46 m., c'est-à-dire, si on met cette somme en regard du revenu supposé de 975 m., 4.7 p. °/₀. Par contre prenez un revenu de 100,000 m. Il paye 4,000 m. d'impôt sur le revenu. Ajoutez les 40 m. d'impôts de consommation, portez même ce chiffre à 80 : vous aurez un total d'impôts de 4,080 m., c'est-à-dire 4 à 4.1 p. °/₀ (1).

L'observation de M. Hitze est en harmonie avec le jugement porté par Wagner. Lui non plus ne veut voir dans le taux gradué de la loi de 1891 qu'un

(1) Hitze. *Arbeiterwohl, loc cit.*

instrument de proportionnalité; il n'y a pas là, d'après lui, la moindre velléité de corriger les inégalités sociales. Son opinion se résume dans cette antithèse assez suggestive : une pareille mesure est « *politik-sozial* » non « *sozial-politik* ». Il ne prétend même pas accorder à cet impôt les honneurs du mot : impôt *progressif*; ce n'est, dit-il, qu'un impôt *dégressif*.

Le professeur de Berlin tient beaucoup à sa distinction. Selon lui, « il n'y a pas seulement ici une question de point de vue, une manière différente de regarder, soit d'en haut, soit d'en bas; ce qu'on a exprimé sous cette forme : qu'il vaut tout autant embrasser de l'œil un escalier d'en haut ou d'en bas. Le taux de dégression correspond à un escalier composé d'un petit nombre de degrés s'élevant jusqu'à un étage bientôt atteint : cet étage est le strict nécessaire. Le taux progressif répond à un escalier sans fin montant jusqu'au summum du bien-être, jusqu'au faîte de cette pyramide qu'on appelle la richesse (1). »

Quoi qu'il en soit de la question de dénomination, Hitze et Wagner sont d'accord sur ce point essentiel : les exemptions comme le taux gradué de la loi de 1891 ne sont que des moyens plus ou moins parfaits de rétablir la proportionnalité, de faire contrepoids aux impôts de consommation. La disposition du § 18 (n° 4) en faveur des familles nombreuses et nécessiteuses peut à la rigueur être qualifiée de même façon.

Quant aux autres dispositions (nos 3 et 5) : déduction de certaines dépenses, — prise en considération de certaines circonstances particulièrement lourdes pour les petits budgets, — il nous paraît qu'on doit leur reconnaître un caractère social : ce sont là, semble-t-il,

(1) Wagner, article cité.

des faveurs destinées à soulager les classes nécessiteuses.

B. Dans l'impôt sur le capital.

De même que l'impôt sur le revenu, l'impôt sur le capital est personnel. Cette simple phrase le dit catégoriquement : « A l'impôt est soumis l'*ensemble* du capital mobilier et immobilier... (1) »

Les notes justificatives le rappellent encore : « Au contraire des impôts réels qui, poursuivant un même but, s'attachent aux objets séparés sans égard aux conditions *personnelles* du détenteur actuel de ces objets, notre impôt complémentaire saisit le capital *tel qu'il apparaît dans les mains d'une personne déterminée.* » (2)

Nous allons voir la réalisation pratique de cette idée dans les § 17, 18 et 19 de la loi.

1. § 17. *Limites de l'imposition.* — Sont affranchies de l'impôt complémentaire :

1° Les personnes dont le capital imposable ne dépasse pas la valeur totale de 6000 m.

2° Les personnes dont le revenu annuel, calculé d'après la loi d'imposition sur le revenu, ne dépasse pas la somme de 900 m., pour autant que la valeur totale de leur capital imposable ne soit pas supérieure à 20,000 m.

— 20,000 m. a été fixé comme limite maximale, parce qu'on n'a pas voulu que cette mesure profitât aux citoyens qui, possesseurs d'un capital passable, le laissent temporairement improductif par avarice, jouissance ou spéculation. —

(1) *Entwurf etc*, p. 4.
(2) *Entwurf*, etc. *Begründung*, p. 27.

3° Les femmes qui ont à entretenir une famille en bas âge, les orphelins de père s'ils sont en bas âge, ceux qui sont incapables de gagner, pour autant que leur capital imposable ne dépasse pas 20,000 m. et que leur revenu annuel calculé d'après la loi d'impôt sur le revenu ne soit pas supérieur à 1200 m.

2. § 18. *Taux de l'impôt.* — Les contribuables sont répartis en classes. Le taux de l'impôt est invariable pour tous les capitalistes d'une même classe. Il est uniformément de 1/2 p. ‰ du capital le moins élevé de la classe, en sorte que le capitaliste le plus élevé de la classe est toujours taxé en dessous de 1/2 p. ‰. Ainsi :

6,000 à 8,000 = 3 m.
28,000 à 32,000 = 14 m.
60,000 à 70,000 = 30 m.

Ce système tient aux raisons que voici : d'une part on voulait appliquer le système des classes, d'autre part on ne voulait pas, en prenant pour base de la taxation la moyenne des capitaux compris dans une classe, infliger un désavantage aux capitaux inférieurs à cette moyenne. Le système des classes présente des facilités incontestables pour l'assiette de l'impôt ; il est plus aisé de savoir que telle fortune oscille entre 36 et 40,000 fr. que d'en connaître le montant exact. Cependant Jastrow (1) remarque que le système des classes n'est pas sans danger à ce même point de vue de l'assiette : supposez, comme c'est le cas, que de 56,000 à 60,000 m. on paie 28 m. tandis que de 60,000 à 70,000 on en paie 30, le contribuable qui a 62,000 m. va faire tous ses efforts pour être rangé dans la catégorie inférieure. En effet, s'il parvient à se faire inscrire

(1) Jastrow, article cité.

au rôle pour 60,000 m. il sera taxé à 28 m., au lieu que, s'il déclare sa fortune réelle, il sera taxé à 30 m., soit 2 m. de différence. Au contraire supprimez les classes et fixez comme règle 1/2 p. °/oo du capital : 60,000 devront 30 m. — 62,000 devront 31 m., soit 1 m. de différence. Ce n'est rien pour des fortunes aussi peu élevées; mais renouvelez l'opération avec des chiffres plus considérables :

2,100,000 m. paient 1,000 m.

2,100,100 m. paient 1,050 m.

Donc 50 m. en plus pour 100 m. en plus.

Le défaut est réel et certes il pourrait donner lieu à de grands abus. Cependant le taux minime de l'impôt est dans la législation actuelle une sauvegarde.

Une seconde inégalité vient s'ajouter à la première. Le taux de l'impôt représente uniformément 1/2 p. °/oo du capital le moins élevé, c'est vrai; mais il n'en n'existe pas moins une dégradation de l'impôt à mesure que le capital s'élève. Ainsi de 6,000 à 24,000 m. on monte par échelon de 2,000 m., — de 24,000 à 60,000 m. chaque classe comprend 4,000 m. — de 60,000 à 200,000 m., l'impôt s'accroît de 5 m. pour chaque portion nouvelle de capital de 10,000 m., — de 200,000 à 220,000, la contribution est de 100 m. — au-dessus de 220,000 m. toute augmentation de 20,000 m. comporte une aggravation de 10 mark.

3. § 19. *Prise en considération de conditions particulières.* — Les personnes dont le capital ne dépasse pas 32,000 m., seront, dans le cas où elles n'auront pas été soumises à l'impôt sur le revenu, frappées au plus de 3 m. annuellement; dans le cas où elles auront été rangées parmi les quatre premiers degrés pour l'impôt sur le revenu, frappées au plus d'un impôt qui demeurera de 2 m. en-dessous de ce qu'elles auront payé en impôt sur le revenu.

Aux contribuables qui auront obtenu, sur le fondement du § 19 de la loi d'impôt sur le revenu, une modération de contribution, il pourra être accordé aussi une modération d'impôt sur le capital, consistant en deux degrés au plus, et pour autant que le capital imposable ne dépasse pas 52,000 m.

Annexe au chapitre sixième

Nous n'avons pas parlé d'un genre de progression tout à fait apparente : ainsi la loi française du 13 janvier 1791 adoptait, pour l'impôt sur le revenu présumé d'après la valeur locative de l'habitation, un taux progressif « parce qu'il est reconnu, disait le rapport du 19 octobre 1790, que le pauvre prélève sur son revenu une somme plus forte pour la dépense de son loyer. » MM. Leroy-Beaulieu (vol. cité), René Stourm (Systèmes généraux d'impôts. 1893. P. 232), Hector Denis (Observations sur les projets d'impôts. 1883), constatent le même fait. Cependant si tous admettent un taux gradué, tous ne sont pas partisans d'un taux indéfiniment progressif parce que, selon M. Leroy-Beaulieu par exemple, « quand on arrive aux fortunes très importantes, la quote-part du revenu consacrée au loyer est très souvent bien supérieure à la quote-part du revenu qu'affectent à leur habitation la moyenne bourgeoisie et même quelquefois la classe ouvrière. » (Vol. cité. P. 378.) En Russie, un oukase du 14-26 mai 1893, organisant l'impôt sur le revenu présumé, se base pour les villes de 300,000 habitants et plus sur l'échelle comparative suivante :

Valeur locative des habitations	Taux moyen du rapport entre le loyer et le revenu
De 100 roubles et plus	17
100 — 300	16.8
301 — 500	13.7
501 — 800	14.8
801 — 1,200	13.1
1,201 — 2,000	11.5
2,001 et plus	4.1

CHAPITRE SEPTIÈME

DE L'ASSIETTE DE L'IMPÔT

Nous arrivons enfin à l'examen d'un point capital. Redoutable dans toute réforme économique, la question d'application n'est peut-être nulle part aussi épineuse que dans les réformes de l'imposition. Quand on a dressé les plus beaux plans du monde, quand on est parvenu à incarner dans un système l'idéal de justice qui doit régler la contribution des citoyens aux charges publiques, on vient échouer misérablement contre les écueils de la pratique. Asseoir l'impôt, voilà donc la grande difficulté.

Les deux branches de l'imposition directe prussienne se confondent pour ainsi dire en cet endroit. Le principe, les rouages essentiels de l'organisation, sont les mêmes.

Nous avons déjà dit que *la réforme de l'assiette avait été le souci principal du législateur de 1891.* M. Hitze résumant la loi du 24 juin 1891 écrivait : « La troisième et de beaucoup la plus significative réforme opérée par la loi, consiste dans la réorganisation de l'assiette de l'impôt, dans le perfectionnement des

moyens de taxation, dans le mécanisme général des commissions (1). » Il ne pouvait d'ailleurs en être autrement. Si l'on voulait abandonner aux communes les impôts réels, il fallait demander à l'impôt sur le revenu un surcroît de ressources, et le grand moyen, le seul efficace même, était d'asseoir plus rigoureusement cet impôt. Exhausser le taux sans toucher à l'assiette eût été vain : avec un taux élevé et des procédés d'assiette lâches, le contribuable est deux fois poussé à la dissimulation.

Les défectuosités de l'assiette avant la loi de 1891 sont réunies par M. Hitze dans les lignes suivantes : « Etant donnés : l'absence d'une obligation personnelle pour le contribuable de fournir lui-même des indications sur sa situation économique — le vœu exprimé par la loi de voir éviter toute recherche vexatoire ou trop approfondie concernant la fortune ou le revenu des citoyens — l'influence minime que le gouvernement possédait dans la composition de la commission chargée d'asseoir l'impôt, on devait s'attendre à ce qu'une grande partie des contribuables et surtout les capitalistes puissants échappassent, dans une large mesure, aux charges qui leur incombaient, et cela au détriment de leurs concitoyens. C'était là un vice évident dont le pays réclamait la suppression d'une voix unanime (2). » En effet, si l'on jette un coup d'œil sur le mécanisme fonctionnant à cette époque, on remarque que deux idées dominaient le régime antérieur à la loi de 1891 : 1° Taxation d'office. 2° Emanant de commissions composées surtout de particuliers : on était taxé par ses pairs. Cette organisation était encore débilitée par le vœu formel de voir

(1) Hitze. Article cité.
(2) Hitze. Article cité.

« éviter toute recherche vexatoire ou trop approfondie concernant la fortune ou le revenu des contribuables ».

Si les faiblesses du système étaient telles, il n'est pas étonnant que M. Julius Keller, rédacteur de la *Volkszeitung*, ait pu écrire qu'avant la loi de 1891 les fonctionnaires et les ouvriers seuls payaient sur leur revenu intégral, tandis que la grande propriété foncière et l'industrie se soustrayaient souvent (1). Les fraudes de Bochum ont été plusieurs fois évoquées durant les discussions de la Chambre des députés prussienne.

Maintenant il suffit de considérer un instant la loi de 1891 pour être frappé du bouleversement complet qui s'est effectué : 1° La déclaration du contribuable est désormais obligatoire pour tout revenu net supérieur à 3,000 m. (3,750 fr.) (2) Pour ceux qui n'ont pas plus de 3,000 m. la déclaration est facultative, elle peut devenir obligatoire au cas où le président de la commission d'établissement « *Veranlagungskommission* » la requiert. Le départ entre les citoyens jouissant de plus de de 3,000 m. de revenu et ceux jouissant d'un revenu inférieur, est fait par les commissions sur indications fournies par les chefs de ménage. 2° L'élément gouvernemental prend de l'extension dans les commissions

---

(1) Julius Keller. Article de la Revue sociale et politique. Bruxelles, n° 2, 1893.

(2) On peut distinguer l'obligation directe de l'obligation indirecte. En Prusse, de même qu'en Saxe, elle n'est qu'indirecte; c'est-à-dire que le contribuable qui l'omet n'est pas passible d'amende, seulement il perd le droit de réclamer contre la taxation faite d'office par les commissions. Cependant, en Prusse, le contribuable s'expose à une amende dans le cas où la commission lui demande une seconde fois sa déclaration et où il refuse de répondre.



d'établissement « *Veranlagungsk.* » et dans les commissions d'appel « *Berufungsk.* » « *Oberverwaltungsgericht.* » tandis que l'élément autonome est refoulé. 3° Les moyens d'instruction ne sont pas marchandés aux commissions : *a)* Le président de la commission d'établissement et cette commission elle-même doivent recueillir des indications aussi complètes que possible sur les conditions de fortune des contribuables. A cette fin, pouvoir leur est donné d'entrer en rapport direct avec la personne, de réclamer la collaboration des fonctionnaires administratifs, de prendre connaissance de tous les livres appartenant à l'Etat ou à la commune, sauf les livrets des caisses d'épargne. *b)* La commission d'établissement peut en outre, s'il lui reste des doutes sur l'exactitude de la déclaration, appeler des témoins et des experts. *c)* Le président de la commission d'appel et la commission elle-même jouissent de tous les moyens mis à la disposition de la commission d'établissement. De plus, faculté est donnée à la commission d'appel de faire assermenter les témoins et les experts devant le tribunal ordinaire. (§ 31 et suivants de la loi.) 4° Des pénalités sévères sont instituées.

Toute cette organisation est, nous l'avons dit, commune à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur le capital. Il y a quelques différences de détail : ainsi à côté des trois commissions « *Veranlagungsk. Berufungsk. Oberverwaltungsg.* » servant à la fois à asseoir les deux impôts, on trouve, pour l'impôt sur le revenu, une commission d'évaluation préalable « *Voreinschätzùngsk.* », pour l'impôt sur le capital, un comité d'estimation « *Schätzungsauschùss* ».

Quant *aux résultats obtenus par cette transformation,* le *Reichsanzeiger* a publié, le 12 octobre 1892 et les 11 et 17 janvier 1894, de très longues statistiques comparatives sur les années 91-92, — 92-93, — 93-94.

Nous nous sommes efforcés de condenser, dans le tableau suivant, l'essence de ces statistiques. Abstraction est faite des personnes civiles, puisqu'elles n'étaient pas soumises à l'impôt sur le revenu antérieurement à la loi de 1891.

Nombre de contribuables :

91-92	92-93	93-94
1,997,638	2,435,858	2,479,778

Comparé au chiffre de la population, le nombre des contribuables s'exprime en pour cent comme suit :

91-92	92-93	93-94
6.78	8.15	8.24

Revenu constaté des contribuables :

91-92	92-93	93-94
4,273,703,217	5,724,323,767	5,725,338,364

Revenu des contribuables dans les villes :

91-92	92-93	93-94
2,884,537,195	3,873,315,496	3,878,910,364

Revenu des contribuables dans les campagnes (*) :

91-92	92-93	93-94
1,389,166,022	1,851,008,271	1,846,428,000

Contribuables possédant un revenu de plus de 3,000 mark :

91-92	92-93	93-94
254,280	316,889	319,317

Soit, de la population, en pour cent :

0.86	1.06	1.06

Soit, du nombre des contribuables, en pour cent (*) :

12.73	13.01	12.88

Revenu total des contribuables possédant un revenu de plus de 3,000 mark (*) :

91-92	92-93	93-94
1,887,440,517	2,792,345,342	2,756,576,014

Nombre de contribuables ayant de 900 à 3,000 m. de revenu, comparativement au nombre total des contribuables, en pour cent (*) :

91-92	92-93	93-94
87.27	86.99	87.12

Ayant de 3,000 à 6,000 m. :

9.05	8.40	8.41

Produit de l'impôt sur les revenus de 900 à 3,000, comparativement au produit total de l'impôt, en pour cent (*) :

91-92	92-93	93-94
35.54	28.60	29.44

Sur les revenus de 3,000 à 6,000 :

23.51	16.32	16.72

Produit total de l'impôt (*) :

91-92	92-93	93-94
79,558,827	114,786,105	113,797,945

Soit, dans les villes :

58,052,751	84,315,007	83,763,440

Dans les campagnes :

21,506,076	30,471,098	30,034,505

Comme on en peut juger par les chiffres marqués d'un astérisque, le mouvement qui s'était produit de 91-92 à 92-93 n'a pas universellement persévéré de 92-93 à 93-94. Ainsi, tandis que le nombre des contribuables

continue d'augmenter, le produit de l'impôt diminue. Le revenu constaté de l'ensemble des contribuables s'accroît; le nombre des contribuables possédant un revenu supérieur à 3,000 m. s'élève également; mais le total des revenus supérieurs à 3,000 m. s'affaisse. Au contraire, on voit grossir le nombre de contribuables jouissant seulement d'un revenu de 900 à 3,000 m. ou de 3,000 à 6,000 m., comme aussi les recettes provenant des revenus de ces deux catégories. Ces fluctuations en sens divers semblent s'expliquer ainsi : que, de 92-93 à 93-94, si le nombre des contribuables n'a cessé de grandir, les revenus de chacun ont plutôt baissé, en sorte que beaucoup, descendant d'une ou de plusieurs classes, auront été taxés à un moindre taux qu'auparavant.

Cette remarque faite, *on ne peut nier l'accroissement des recettes et l'heureux déplacement des charges, provoqués par la loi du 24 juin 1891.* Les nouveaux procédés d'évaluation et de taxation n'en sont peut-être pas l'unique cause, le taux de l'impôt ayant, lui aussi, subi des changements. Néanmoins on doit reconnaître que, pour la plus grande partie, le progrès est dû à l'organisation de l'assiette nouvelle. Seulement *il faut se garder d'y voir un argument péremptoire en faveur de l'impôt sur le revenu constaté par la déclaration du contribuable.*

Car il est permis de dire avec Cohn (1) que le seul enseignement qui se dégage des statistiques précitées, c'est que le régime antérieur donnait lieu à une masse de fraudes : il en résulterait simplement que le système de la déclaration facilite moins la dissimulation que le système de la taxation d'office.

---

(1) Cohn. *Jahrbücher für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft* von D. R. 1892. 3e *Heft,* p. 273.

Et encore cette dernière formule serait-elle trop absolue!

Qui nous dit en effet qu'un résultat aussi satisfaisant n'aurait pas été atteint, si l'on s'était borné à réorganiser dans un sens plus gouvernemental le mécanisme des commissions taxatrices? Un adversaire décidé de la déclaration, M. le député Reichensperger, disait à la Chambre avant la loi de 1891 : « Ma conviction est que les hauts revenus qui, jusqu'aujourd'hui, sont taxés en-dessous de leur valeur réelle, peuvent être exactement atteints si les commissions le veulent... Le moyen principal est, à mon avis, celui indiqué en 1884 par le directeur général des impôts, M. Burghart : il consiste à s'en remettre, pour l'évaluation des revenus et surtout pour le travail préparatoire à cette évaluation, à des fonctionnaires (1). »

Enfin, — et ceci est de la plus haute gravité, — l'accroissement des recettes ne serait-il pas dû en grande partie aux déclarations sincères de gens consciencieux, seules victimes du nouveau système?

Hitze écrit : « On ne peut méconnaître que, grâce à l'introduction de la déclaration obligatoire, malgré tous les dangers que cette obligation entraîne, la loi exercera une heureuse influence éducatrice sur la grande et la meilleure portion du peuple, elle réveillera chez les citoyens la conscience qu'ils appartiennent à un grand Tout et qu'ils doivent contribuer autant que possible à le maintenir (2). » Julius Keller constate aussi que l'obligation de déclarer son revenu fait appel au sentiment du devoir envers la communauté (3). Wagner,

(1) Reichensperger. *Abgeordnetenhaus*. Session 90-91.
(2) Hitze. Article cité.
(3) Keller. Article cité.

après avoir énuméré divers instruments de contrôle dont nous parlerons tantôt, ajoute qu'à ses yeux les deux grands moyens de perfectionnement de l'impôt sont l'expérience des agents du fisc et la formation de la conscience publique (1).

Mais Reichensperger ne croit guère à cette éducation de la conscience publique au point de vue qui nous occupe. « Pour moi, disait-il au cours de la discussion, je ne puis oublier le mot du vieux bonhomme de la Hanse, à savoir que, dans les questions d'argent, la voix du sentiment cesse de se faire entendre. Je crois que cela est encore trois fois plus vrai lorsqu'il s'agit d'impôts et de douanes que de n'importe quel autre objet. Me trompé-je si je dis que des centaines de vrais honnêtes gens, qui ne voudraient pas faire tort à leur prochain d'un pfennig, se frottent gaiement et fièrement les mains quand ils ont réussi à frauder l'Etat pour mille pfennigs, et à faire ainsi un tort indirect à leurs concitoyens. (C'est triste!) Oui, c'est triste, mais n'empêche que cela est, que cela reste, et qu'il faut compter avec cela. C'est parce que le législateur le reconnaît, qu'il recourt, pour étayer la déclaration obligatoire, au serment ou à l'affirmation sur l'honneur (2). »

Puis l'orateur se demandait avec crainte si la nouvelle loi n'allait pas augmenter le nombre déjà formidable des faux serments et des fausses affirmations sur l'honneur. « Le ministre Gladstone, continuait-il, qui, pour combler un déficit, en 1842, réintroduisait l'impôt sur le revenu en Angleterre où il avait été précédemment établi puis supprimé, a dit, en 1858, que cet impôt a amené la ruine morale de la nation et la précipite de

(1) Wagner. Article cité, ch. IX.
(2) Reichensperger. *Loc. cit.*

plus en plus. Mac Culloch, d'accord avec le publiciste allemand Held, déclare que c'est une taxe sur l'honnêteté et une prime à la fraude. Stuart Mill affirme que c'est une contribution sur la conscience, non sur le revenu (1). »

Un article d'Eheberg, publié dans le « *Handwörterbuch der Staatswissenschaft* » en 1893, donne la même note que le discours de Reichensperger prononcé en 1890-91 : « Il est reconnu, y lit-on, que la conscience publique est très large en matière d'impôts. Il faut aussi admettre que, même avec contrôle et pénalités, il se produit beaucoup de fraudes (2). »

Mais, dira-t-on, qu'on renforce ce contrôle, qu'on multiplie ces pénalités! C'est en effet ce que demandent des publicistes allemands partisans de la déclaration.

---

(1) Reichensperger. *Loc. cit.* Le même orateur développe un autre argument contre la déclaration obligatoire. Il prétend, — et Burghart, directeur général des impôts, parlait dans le même sens dans la séance du 17 janvier 1884, — que beaucoup de contribuables ne sont pas en état d'évaluer leurs revenus. En effet, cette objection fut principalement soulevée à propos des agriculteurs et des petits artisans, lesquels n'ont pas l'habitude de tenir des livres. Mais on a répondu que cela les forcerait à en tenir et qu'ils s'en trouveraient bien. D'ailleurs notons que la loi de 1891 permet à ceux qui s'estiment incapables d'évaluer leurs revenus, de se borner à fournir des bases d'évaluation, si la commission admet leurs excuses. — Burghart faisait aussi remarquer l'erreur profonde de ceux qui raisonnent ainsi : si la déclaration ne fait pas de bien, elle ne fera pas toujours de mal. Les taxateurs soupçonnent-ils un contribuable de non-sincérité, ils jetteront sa déclaration au panier et tout sera dit. Agir de la sorte, disait Burghart, serait fomenter des mécontentements terribles. Du moment qu'on exige la déclaration, il faut y avoir égard, et ne pas la mettre au rebut sans de très graves raisons.

(2) Eheberg. Dans le *Handwörberbuch der Staatswissenschaft*, au mot : *Steuerverwaltung*. 1893.

Il est intéressant de connaître sur ce point les desiderata formulés par un maître de la science financière allemande, par Wagner. Dans l'article que nous avons souvent cité déjà, il termine l'examen des réformes proposées et votées en 1891, en émettant les vœux suivants : exclusion absolue de l'élément autonome des commissions taxatrices, qui devront être désormais uniquement composées d'agents du gouvernement ; — ces agents seront des fonctionnaires spécialement voués à ce travail ; — aggravation considérable des dispositions pénales (1). Dans un article de plus grande étendue (2), nous trouvons plus complètement exprimée la pensée de l'illustre économiste. Il préconise la publicité des listes d'imposition, — des peines graves en cas de dissimulation ou d'indications inférieures à la réalité, — éventuellement le droit pour un citoyen de contredire la déclaration faite par un autre, — l'institution d'inspecteurs de l'impôt (3), — enfin le contrôle au moment de la succession, et en cas de soustraction frauduleuse constatée par ce moyen, l'obligation pour les héritiers de payer l'impôt fraudé et en plus une forte amende.

Il ne se fait d'ailleurs aucune illusion, ajoute-t-il, sur l'opposition que ces procédés rencontrent dans l'opinion

---

(1) Wagner. Art. cité.

(2) Wagner. Dans le *Handbuch der politischen Œkonomie* de *Schönberg*. 3e vol. 3e édit. 1891, p. 210, 211.

(3) Burghart insistait aussi en 1884 sur l'utilité des inspecteurs de l'impôt. « Il y a un certain nombre d'années, disait-il dans la séance de la Chambre des députés prussienne du 17 janvier 1884, au lieu d'un inspecteur existant à Londres on en a institué trois et voici le résultat : dans les trois années antérieures à cette réforme, le produit de l'*Income-tax* était de 16,391,000 m. et, dans les trois années postérieures, il fut de 146 millions de m. »

publique. Il mentionne l'exemple, cité aussi par Cohn, du canton de Zurich où la proposition d'un inventaire obligatoire au moment du décès a été repoussée par le vote populaire en 1870 par 25,352 voix contre 24,702; en 1883 par 32,648 contre 14,642 (1).

C'est parce qu'il se ralliait au principe d'un contrôle au moment du décès que le législateur prussien proposait, en 1891, d'étendre l'impôt successoral à tous les genres de succession (2). Nous trouvons dans un article de Cohn (3) un extrait caractéristique de l'exposé des motifs : « Cet impôt présente un moyen de contrôle de haute valeur et auquel on ne peut suppléer, puisque la mise à découvert de la fortune, ainsi pratiquée dans tous les cas de succession, facilite la connaissance des conditions économiques de l'héritier et de plus, l'expérience d'autres nations l'enseigne, exerce sur le contribuable une pression réelle dans le sens de la sincérité des déclarations. » M. Burghart disait de son côté à la Chambre : « Il vous sera difficile de renverser les expériences qui prouvent que le plus puissant moyen, le seul vraiment efficace, est le contrôle au moment de la succession. » (4) L'article de Eheberg que nous citions tantôt, ne s'exprime pas autrement.

Nous voilà donc édifiés sur les moyens de contrôle nécessaires, aux yeux d'un grand nombre d'économistes.

---

(1) Rejeté à Zurich, le système existe, d'après Cohn, dans d'autres cantons suisses. L'idée en a été émise à la Chambre belge par M. Nyssens dans la séance du 5 décembre 1892.

(2) Otto Gerlach. *Einkommensteuer. Preussen.* dans le *Handwörterbuch der Staatswissenschaft.* 3e volume.

(3) G. Cohn. *Die Preussische Steuerreform. Jahrbücher für National-Oekonomie und Statistik von Hildebrand.* 1892. *Dritte Folge. Erster Band.*

(4) Burghart. *Abgeordnetenhaus*, 21 novembre 1890.

allemands, pour que l'impôt sur le revenu constaté présente des garanties d'application sérieuse. (1)

Sans nous prononcer catégoriquement contre l'impôt sur le revenu constaté, soit par la taxation d'office soit par la déclaration contrôlée, nous avons tenu à signaler les énormes difficultés auxquelles cette forme d'impôt se heurte, les immenses dangers qu'elle suscite. Nous nous sommes attaché plus spécialement au système de la déclaration contrôlée, d'abord parce qu'il est à la base du régime prussien actuel, objet spécial de notre travail, ensuite parce qu'il semble jouir d'une certaine préférence de la part des législateurs modernes, d'une certaine vogue dans les discussions de la presse.

La revision de notre législation fiscale sera bientôt à l'ordre du jour : déjà le problème passionne quelques esprits ; de temps à autre il émerge à la surface de la polémique quotidienne.

Quand viendra le moment de le résoudre, l'effort de la controverse se concentrera sans doute autour de cette

---

(1) On peut voir dans Leroy-Beaulieu *(loc cit)* et dans René Stourm *(loc cit)* des statistiques et rapports très intéressants sur la manière dont l'impôt sur le revenu déclaré fonctionne en Angleterre et en Italie. Pour l'Angleterre, M. Leroy-Beaulieu cite un extrait du *Report of the commissioners of Inland revenue* pour 1869, d'après lequel, dans la cédule D de l'*Income-tax* (cédule des revenus commerciaux et industriels), environ 40 p. c. des contribuables auraient fait des déclarations notablement inférieures à leur revenu réel. — Or, cette cédule est précisément la seule où soit appliqué effectivement le principe de la déclaration du contribuable. Notez encore que le taux de l'*Income-tax* est minime, qu'il constitue à peu près seul toute l'imposition directe anglaise, qu'il existe depuis longtemps. Voilà bien des éléments pour constituer un milieu favorable, une atmosphère sympathique, et pourtant !



question fondamentale : maintiendrons-nous, en le complétant et le perfectionnant, un régime qui fait reposer l'imposition directe sur des moyennes ou sur des présomptions, en d'autres termes un organisme composé d'impôts réels distincts (impôt foncier, patente) et d'un impôt personnel sur le revenu présumé (contribution personnelle basée sur la valeur locative de l'habitation, le mobilier, etc.) ou bien, changeant de direction, préférerons-nous poursuivre, par le moyen unique d'un impôt personnel sur la fortune constatée, à l'exemple de la Prusse, la richesse exacte, actuelle du contribuable.

Tel est le dilemme que nos législateurs rencontreront fatalement, lorsqu'ils entameront le remaniement de l'imposition existante.

Annexe au chapitre septième

Type de formule de déclaration (annexes à l'instruction ministérielle du 5 août 1891)

District d'imposition. . . . . Modèle I

DÉCLARATION D'IMPOT

POUR SERVIR A L'ASSIETTE

d . . . . (nom)
. . . . (état)
à . . . . (domicile)

pour l'impôt sur le revenu de l'exercice 1892-93.

Mon revenu imposable *y compris le revenu de ceux qui appartiennent à ma maison et qui doit être porté à mon compte* (v. instruction art. 6) *savoir : De ma femme ... née ...*

Observation. — Ici doivent être mentionnées nominativement les personnes dont le revenu particulier est à mettre au compte du contribuable.

Se monte :	pas plus de mark
1. *Du capital mobilier* : Intérêts, rentes, dividendes, parts de bénéfice, produits, avantages estimables en argent de créances de toute espèce. (v. instruction art. 8, 9).	2306
2. *Du capital foncier* : Exploitation agricole et forestière de parcelles de terrain dont on est propriétaire ou non, fermage, location, utilité d'autre genre (p. ex. usufruit) provenant de terres et de bâtiments, *y compris la valeur locative de la maison dont on est propriétaire et dans laquelle on habite, et la valeur en argent des produits de l'exploitation consommés dans le ménage.* — après déduction des frais d'exploitation. (v. instruction, art. 10 jusque 16)	. . .

Note au numéro 1 jusque 4. — Les recettes fixes doivent être calculées d'après leur produit pour l'exercice présent, d'après ce produit les recettes indéterminées ou flottantes doivent être calculées sur une moyenne. (cfr. art. 5.)

3. *Du commerce, industrie, mines et carrières*, y compris la valeur en argent des produits et marchandises de l'entreprise personnelle consommés dans le ménage. — après déduction des frais d'administration et d'exploitation. (v. instruction, art. 17 jusque 20).	. . . –
4. *D'affaires rapportant un bénéfice :* traitements, appointements, rémunération, tantièmes, rétribution, salaires, y compris la valeur en argent des perceptions en nature, honoraires provenant du travail d'un écrivain, d'un artiste, d'un savant, de la pratique de la médecine ou du barreau, traitement d'attente, pension, pension de veuve, d'orphelin, et autres recettes ordinaires, qui ne sont pas comprises sous les nos 1 jusque 3. (v. instruction, art. 21 jusque 23).	5541
ENSEMBLE. .	7847

VERSO

	mark; pfennig	mark
A reporter. .		7847
De là sont à soustraire : (Les dépenses suivantes ne doivent pas, comme les autres frais d'exploitation et d'administration, être déduites du revenu indiqué sous les nos 1 jusque 4, mais elles doivent être spécialement mentionnées.)		
A) *Intérêts de dettes et rentes*, à l'exception des intérêts de dettes qui doivent être prises en considération pour le calcul du revenu n° 3. (v. instruction, art. 24.) Total	. . . .	. . . –
B) *Charges stables* (p. ex. réserves), qui reposent sur des titres juridiques spéciaux (contrats, engagements par écrit, dispositions de dernière volonté). (v. instr. art. 4, I, n° 4b et art. 23, n° 2, 3.)	. . . .	. . . –
c) *Contributions* à des caisses d'assurance contre la maladie, les accidents, à des caisses de veuves, d'orphelins, de pension, *pour la propre personne* du contribuable (à cause des contributions à payer par l'employeur v. inst. art. 25, n°1). (caisse de veuves)	. . . .	. . . –

D) *Prime d'assurance sur la vie* payée à une société d'assurance. . . . . . police n°. . . . . . (la déduction est seulement admise jusqu'à 600 m. v. instruction, art. 25, n° 2).	. . . .	. . . .
Ensemble. .	. . . .	145
Ainsi le revenu total se monte à .	. . . .	7702
	sous le n°	pour mark
Dans les données ci-dessus est compté le revenu qui provient de propriétés foncières, exploitations industrielles, situées hors du lieu de domicile indiqué au verso, à savoir de :	. . . .	. . . .
	. . . .	. . . .
	. . . .	. . . .

OBSERVATION : Ici les contribuables qui ont un revenu ne dépassant pas 9,500 m., et qui estiment qu'ils ont des raisons pour obtenir une modération conformément au § 19 de la loi, peuvent donner les indications de fait à l'appui de leur demande.	. . . .
	. . . .
	. . . .

Je certifie ici que j'ai fait les indications ci-dessus en toute connaissance et conscience.

. . . . le 14 janvier 1892.

N. N.

NOTE : Comme annexes sont à reproduire les parag. 2 et 4 de la première partie de l'instruction comme aussi le § 19 de la loi.

Le contribuable *est libre* de mentionner ici dessous ou sur une feuille particulière les comptes et autres éclaircissements servant à justifier ses indications.

